



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. 142/2010

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

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/....06.2010, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 2, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de d-na **FTE** cu domiciliul in loc. B, si domiciliul ales in mun. Cluj-Napoca, str. B....., nr. , formulata impotriva Deciziei 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. -/1/04.2010.

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 1, constatari care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere mentionata mai sus, prin care au fost stabilite in sarcina contribuabilei obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei, dupa cum urmeaza:

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

Contestatia formulata prin Societatea Civila de Avocati N,SsiA din mun. Cluj-Napoca, (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala fn din06.2010), 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 petentei la data de05.2010 (potrivit datei inscrise pe confirmarea de primire aflata in copie la dosarul cauzei), iar contestatia a fost depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de06.2010 fiind inregistrata sub nr. -/....06.2010.

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

I. Petenta, prin contestatia formulata solicita anulara Deciziei de impunere nr. -/1/.....04.2010 si a Raportului de inspectie fiscala nr. -/.....04.2010, in principal pentru anulara obligatiilor de plata in suma de y lei, iar in subsidiar pentru stabilirea corecta a datei la care putea deveni platitor de T.V.A., calcularea corecta a T.V.A. datorata si a penalitatilor aferente, precum si dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

In sustinerea solicitarii sale privind anulara actelor administrativ fiscale atacate, contestatoarea invoca in principal urmatoarele aspecte:

- motivele de netemeinicie si nelegalitate a stabilirii obligatiilor fiscale rezida din faptul ca subsemnatul nu am realizat activitati economice, intrucat potrivit art. 127, alin. (2) din Codul fiscal rezulta ca activitatea economica inseamna activitatea producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, astfel incat activitatea economica este atribuita doar celor care savarsesc fapte de comert,

- potrivit Codului Comercial, actele de vanzare cumparare care au ca obiect imobile (cladiri sau terenuri) nu sunt considerate acte de comert, vanzarea unor imobile fiind un act privat care prin structura si functia sa esentiala nu se poate referi la o activitate comerciala si pe cale de consecinta ramane civila,

- pentru a putea dobandi calitatea de comerciant si pe cale de consecinta de persoana impozabila, nu este suficient ca aceasta sa savarseasca fapte comert, ci se cere ca aceste fapte sa aiba caracter de profesie, ori savarsirea faptelor de comert are caracter profesional atunci cand aceasta constituie o ocupatie permanenta pe care o savarseste o persoana,

- apartamentele vandute in perioada verificata au fost proprietate personala ale subsemnatului si a sotiei, si prin urmare potrivit prevederilor pct. 3, alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului 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 [...]”*.

- subsemnatul am indeplinit obligatiile impuse de normele Codului fiscal virand catre bugetul de stat impozitul datorat in urma vanzarilor imobilelor in discutie, iar pentru acest motiv nu pot fi considerat comerciant si pe cale de consecinta nu imi sunt aplicabile dispozitiile art. 127, alin. (1) din Codul fiscal,

- normele juridice prin care sunt stabilite situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri devin persoane impozabile nu retroactiveaza si prin urmare nu sunt aplicabile vanzarilor de bunuri efectuate de subsemnatul in perioada2006-....2008, intrucat prevederile art. 127, alin. (1) din Codul fiscal au fost introduse prin dispozitiile art. I, pct. 98 din O.U.G. nr. 109/07.10.2009, publicata in M.O. nr. 689/13.10.2009,

- motivele de netemeinicie aferente capatului subsidiar de cerere, rezida in faptul ca una din caracteristicile majore ale TVA este aceea ca taxa este perceputa in fiecare stadiu de productie si distributie, aplicandu-se intr-un stadiu dat doar valorii adaugate in acel stadiu, aceasta suportandu-se integral de catre consumatorul final,

- in cazul in care as fi considerat persoana impozabila platitoare de TVA ar fi trebuit sa beneficiaz de dreptul de deducere, iar data de la care ar trebui sa devin platitor de TVA este diferita de cea stabilita de catre organele de inspectie fiscala, intrucat depasirea plafonului de scutire a avut loc in luna iunie 2008,

- calcularea TVA si a majorarilor de intarziere s-a facut eronat deoarece organul de inspectie fiscala a retinut in mod netemeinic si nelegal faptul ca vanzarea la data de 10.01.2008 a unui teren arabil nu este operatiune scutita de TVA, fara a se avea in vedere elementele rezultate din Certificatul de Urbanism emis la data de02.2010 si Adeverinta nr. - /...12.2009 emisa de Primaria Comunei B, respectiv faptul ca folosinta terenului este arator si ca terenul nu a fost scos din circuitul agricol,

- la stabilirea TVA si a majorarilor de intarziere nu a tinut seama ca impozitul de 3% achitat pentru veniturile obtinute din transferul proprietatilor imobiliare trebuia calculat la venitul efectiv obtinut (prin scaderea din valoarea totala a tranzactiei a valorii TVA), si prin urmare organul de inspectie fiscala ar fi trebuit sa procedeze la compensarea TVA cu impozitul achitat suplimentar si sa stabileasca majorari de intarziere doar asupra valorii restante,

- in ipoteza in care subsemnatul as fi considerat persoana impozabila potrivit art. 127, alin. (1) din Codul fiscal, trebuie sa se faca aplicarea normelor privind dreptul de deducere a TVA, intrucat potrivit art. 145, alin. (2) din Codul fiscal "*orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor*", intrucat dreptul de a deduce taxa pe valoarea adaugata apartine oricarei persoane impozabile pentru bunurile care i-au fost livrate sau urmeaza a-i fi livrate,

- chiar in situatia in care subsemnatul as avea calitatea de persoana impozabila platitoare de TVA, obligatiile fiscale care ar fi stabilite in sarcina mea ar trebui sa tina cont de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata stabilit prin normele Codului fiscal.

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. - /1/.....04.2010, sunt retinute in sarcina petentei 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 determinare, declarare si virare a taxei pe valoarea adaugata aferenta activitatii desfasurate de d-na FTE din loc. B, in perioada .01.2005-31.12.2009.

In urma verificarii efectuate, organul de inspectie fiscala a constatat ca d-na FTE si sotul sau FTE au desfasurat in perioada ...02.2006-...07.2008 activitati economice cu caracter de continuitate constand in vanzarea de imobile (apartamente si terenuri), operatiuni care se incadreaza la art. 127, alin. (2), lit. f) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Potrivit documentelor prezentate in timpul controlului, organul de inspectie fiscala a retinut ca incepand cu anul 2007 acestia au procedat la angajarea unor costuri pentru construirea unui imobil cu y apartamente, pentru ca dupa finalizarea lucrarilor de construire si luarea in folosinta sa le instraineze in perioada iunie-iulie 2008 catre terte persoane, pe baza de contracte de vanzare cumparare autentificate la notar.

Prin urmare, s-a constatat ca d-na FTE si sotul sau FTE au efectuat in perioada02.2006-....07.2008 un numar de y tranzactii imobiliare, respectiv y apartamente si y terenuri, in valoare totala de y lei, din documentele prezentate organului de inspectie fiscala (autorizatii, contracte de vanzare cumparare, etc.), rezultand ca cei doi sunt coproprietari al imobilelor vandute in cota de ½ parte fiecare.

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate de catre contribuabil in perioada supusa verificarii, organul de inspectie fiscala constata ca activitatea desfasurata de acesta 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 de03.2008, 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 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-na FTE cu domiciliul in loc. B datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata stabilite suplimentar in sarcina sa la sursa taxa pe valoarea adaugata, obligatii fiscale aferente unor tranzactii efectuate in perioada iunie-iulie 2008 constand in vanzarea de apartamente si a terenului aferent, in conditiile in care contribuabilul a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire fara a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Perioada verificata: 01.01.2005-31.12.2009.

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

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala generala 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. -/1/.....04.2010, prin care au fost retinute in sarcina contestatorului obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei).

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

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

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 de04.2010 se retine ca in perioada supusa inspectiei fiscale, d-na FTE si sotul sau FTE (in calitate de vanzatori) incheie contracte de vanzare cumparare pentru urmatoarele terenuri:

- in data de ..02.2006, teren arabil in suprafata de y mp situat in extravilan loc. B, pentru suma totala de y0 lei, din care celor doi sotii le revine cota de 1/2 parte, respectiv suma de y lei,

- in data de01.2008, teren arabil in suprafata de y mp situat in extravilan loc. B, pentru suma totala de y5 lei, din care celor doi sotii le revine cota de 1/2 parte, respectiv suma de y lei.

De asemenea, se retine ca incepand cu anul 2007, d-na FTE si sotul sau FTE angajaza costuri pentru construirea unui imobil cu y apartamente pe care cei doi contribuabili le instraineaza in perioada iunie-iulie 2008 impreuna cu cote parti din terenul pe care este amplasata constructia pentru suma totala de y lei, din care cota de 1/2 care revine d-naui FTE este in suma de y lei, asa cu rezulta din tabelul prezentat la pct. 4, pag. 5 din Raportul de inspectie fiscala.

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate de catre persoana fizica FTE in perioada supusa verificarii, respectiv y tranzactii (apartamente si terenuri), 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. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, se constata ca activitatea desfasurata in anul 2008 de catre d-na FTE prin exploatarea unor bunuri corporale, respectiv construirea si valorificarea unui numar de y de apartamente, a terenului pe care acestea sunt construite si a unui alt teren in suprafata de y mp, 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, prevederile art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, 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) 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 la data de ...01.2008 a fost incheiat contractul de vanzare-cumparare pentru terenul in suprafata de y mp in valoare totala de y lei, din care celor doi soti (FTE si FTE le revine cota de ½ parte, respectiv suma de y lei, se constata ca petentul a depasit plafonul de scutire de TVA in valoare de 35.000 euro (118.359 lei) prevazut de dispozitiile art. 152, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, acesta avand obligatia sa se inregistreze pana la data de ... februarie 2008 ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile art. 153, alin. (1), lit. b) din acelasi act normativ.

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”.**

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 de ...01.2008, 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 (prima zi a lunii urmatoare celei in care plafonul a fost depasit), situatie in care acesta ar fi devenit platitor de T.V.A. **incepand cu data de 01.03.2008**, 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, organul de inspectie fiscala procedeaza la stabilirea de obligatii fiscale in suma y lei, aferente celor y tranzactii (y apartamente si y teren) efectuate dupa aceasta data, in valoare de y lei (cota parte care revine petentei).

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 (19 x 100/119) asupra valorii tranzactiilor efectuate (y lei).

In ceea ce priveste invocarea de catre petenta a faptului ca nu este persoana impozabila in sensul prevederilor Codului fiscal, precizam ca aceasta sustinere a contestatorului este infirmata de prevederile art. 125[^]1,

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 desfășoare o activitate economica***”,

iar la art. 127, alin. (1), (2) din acelasi act normativ, se precizeaza ca:

„***Persoane impozabile si activitatea economica***

(1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfășoara, 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 activitațile 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, se retine ca 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 efectueaza activitati in urma carora obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau alte bunuri nu se considera ca

desfasoara activitate economica si nu intra in categoria persoanelor impozabile, **cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate**, in acest caz acesta dobandind calitatea de persoana impozabila.

Prin urmare, avand in vedere ca petentul efectueaza in perioada ianuarie-iulie 2008 un numar de y tranzactii reprezentand y apartamente si doua terenuri (asa cu rezulta din tabelul prezentat la pct. 4, pag. 5 din Raportul de inspectie fiscala), se constata ca organul de inspectie fiscala a procedat legal la considerarea operatiunilor economice efectuate de d-na FTE 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 petenta a faptului ca normele juridice prin care sunt stabilite situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri devin persoane impozabile nu retroactiveaza, mentionand in acest sens ca prevederile art. 127, alin. (2¹) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal au fost introduse prin O.U.G. nr. 109/07.10.2009 publicata in M.Of. al Romaniei nr. 689/13.10.2009, nu este justificata atat timp cat organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina sa obligatiile fiscale in baza unor prevederi legale aplicabile in perioada derularii operatiunilor care fac obiectul impozitarii, respectiv ianuarie-iulie 2008.

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

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

III.b Referitor la suma de y lei reprzentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, se retine ca aceasta obligatie suplimentara datorata bugetului de stat a fost stabilita in sarcina contribuabilei pentru debitul de plata datorat pentru perioada iunie-iulie 2008.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul anterior al prezentei decizii, in sarcina contestatorului a fost mentinut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei, se retine ca acesta datoreaza si suma de y lei cu titlu de majorari de intarziere, reprezentand masura

accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”**.

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

“CAP. 3 Majorari de intarziere

ART. 119 Dispozitii generale privind majorari de intarziere

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

“ART. 120 Majorari de intarziere

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

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

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

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta acesta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriile aferente obligatiilor fiscale datorate pentru perioada iunie-iulie 2008, astfel incat contestatia formulata de contribuabil referitoare la acest capat de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma de y lei, reprezentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata.

III.c Cu privire la invocarea de catre petenta a aplicarii gresite a dispozitiilor Codului fiscal referitoare la data la care devine platitor de taxa pe valoarea adaugata

Potrivit Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de04.2010, se retine ca in perioada supusa inspectiei fiscale, d-na FTE impreuna cu sotul sau FTE au efectuat in perioada februarie 2006-iulie 2008, un numar de y tranzactii imobiliare constand in vanzarea de apartamente si terenuri, iar din analiza modului de derulare a acestor operatiuni economice se constata ca acestea au caracter de continuitate.

Edificatoare pentru stabilirea datei la care petentul a depasit plafonul de scutire, este operatiunea efectuata de catre contribuabil prin incheierea contractului de vanzare-cumparare din data de ...01.2008 pentru terenul arabil in suprafata totala de y mp situat in extravilanul localitatii B in valoare

totala de y lei, din care cota parte $\frac{1}{2}$ care revine sotilor FTE si FTE este in suma de y lei.

In drept spetei supuse analizei la acest punct, ii sunt aplicabile prevederile art. 141, alin. (2), lit. f) din din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la operatiunile scutite de taxa pe valoarea adaugata, se precizeaza:

„Art. 141 Scutiri pentru operatiuni din interiorul tarii

(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 construibil.** In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:*

*1. **teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare;***

*2. **constructie inseamna orice structura fixata in sau pe pamant; [...].***

Prin urmare, avand in vedere prevederile legale citate mai sus, precum si constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la operatiunile efectuate in perioada ianuarie-iulie 2008 de catre contribuabil, consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. -/.....04.2010/8, se retine ca persoana impozabila FTE a depasit plafonul de scutire in luna ianuarie 2008, cand a fost realizata tranzactia terenului in suprafata de y mp in valoare totala de y lei, din care cota parte $\frac{1}{2}$ care revine sotilor FTE si FTE este in suma de y lei, avand astfel obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata potrivit prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, obligatie care nu a fost indeplinita de catre acesta.

In ceea ce priveste incadrarea acestei operatiuni economice in categoria operatiunilor taxabile, se retine ca prevederile legale mai sus citate, stipuleaza ca scutirea de taxa pe valoarea adaugata se aplica si livrarii de terenuri cu exceptia celor care sunt construibile.

Avand in vedere faptul ca petentul nu dovedeste cu documente ca terenul care a facut obiectul tranzactiei efectuate este un teren neconstruibil, se constata ca aceasta operatiune se incadreaza la exceptia stipulata de legiuitor in dispozitiile legale mentionate mai sus.

Mai mult decat atat, potrivit Certificatului de Urbanism nr. -/02.2010 eliberat de Primaria comunei B, prezentat de catre petenta in sustinerea cauzei privind incadrarea livrarii acestui imobil in categoria operatiunilor scutite, se retine ca:

- folosinta actuala a terenului: arator,
- regimul tehnic: - UTR = IDp 3, **Pot max = 70%, CUT max = 1**
- functiunea dominanta: depozitare, sere, servicii.
- utilizari permise: agricultura, depozitare, servicii.

se recomanda: **constructii din structura usoara.**

Ori, din cele prezentate mai sus, se retine ca terenul care a facut obiectul contractului de vanzare cumparare incheiat la data de ...01.2008 este un teren construibil, si pe cale de consecinta operatiunea economica efectuata de catre petenta este impozabila din punctul de vedere a taxei pe valoarea adaugata.

De mentionat este faptul ca documentul mentionat mai sus a fost emis de catre Primaria comunei B „In temeiul reglementarilor documentatiei de urbanism nr. 8/2003, faza PUG/PUZ/PUD, aprobata cu hotararea consiliului local B nr. 11/15.04.2004”, de unde se poate concluziona ca si la data la care a avut loc tranzactia, incadrarea imobilului era aceiasi.

Prin urmare, avand in vedere aspectele prezentate mai sus, se constata ca incadrarea facuta de catre organul de inspectie fiscala privind depasirea plafonului de scutire de taxa pe valoarea adaugata la data de01.2008 este corecta si legala, astfel incat decizia acestuia privind obligatia legala a contribuabilei de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, **incepand cu data de 01.03.2008**, este justificata.

III.d Cu privire la invocarea de catre petenta a calcularii obligatiilor fiscale la TVA fara a avea in vedere impozitul de 3% achitat cu ocazia autentificarii actelor de instrainare a imobilelor.

In contestatia formulata petentul invoca faptul ca a achitat, cu ocazia autentificarii contractelor de instrainare a imobilelor, impozitul pe venitul din transferul proprietatii imobiliare in cota de 3% la intreaga valoare a contractelor, fara ca taxa pe valoarea adaugata sa fie scazuta inainte de efectuarea calculelor privind impozitul datorat.

In ceea ce priveste acest aspect, organul de solutionare a contestatiei retine ca obiectul prezentei contestatii il reprezinta obligatiile fiscale stabilite suplimentar in sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. -/1/04.2010, respectiv debitul si majorarile de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata si nu stabilirea prin alte acte a unor obligatii care excede cauzei deduse prezentei judecati.

In sensul celor mentionate mai sus, se retine ca stabilirea bazei de impunere in vederea calcularii TVA de plata s-a efectuat cu respectarea de catre organul de inspectie fiscala a prevederilor art. 137, alin. (1), alin. a) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

„Art. 137 Baza de impozitare pentru livrari de bunuri si prestari de servicii efectuate in interiorul tarii

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta

sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;”

Prin urmare, motivul invocat de catre petenta nu are justificare legala si nu este de natura sa conduca la concluzia stabilirii eronate de catre organul de inspectie fiscala a obligatiilor de plata la sursa taxa pe valoarea adaugata.

III.e Cu privire la invocarea de catre petenta 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 conditiile art. 145 si 146;

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

c) este obligata sa mentioneze 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 contribuabilei, 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 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 potrivit prevederilor legale mentionate, se constata ca pentru intreaga perioada supusa verificarii contribuabilul aplica regimul special de scutire intrucat nu era inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, acesta nu isi poate exercita dreptul de deducere a taxei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pana la data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a); art. 210; si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/

24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de d-na **FTE** cu domiciliul in loc. B, jud. Cluj, pentru suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilita 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. -/1/04.2010.

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