



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Dolj



Str. Mitropolit Firmilian nr. 2, Craiova,
jud. Dolj
Tel : 0251 410718, 0251 410683
Fax : 0251 525925
e-mail : Date.Craiova.DJ@mfinante.ro

DECIZIA NR...../.....2009

privind solutionarea contestatiei de formulata de **X** impotriva Deciziei de impunere nr. **Y** 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

X, cu domiciliul in **Y**, avand CNP **Y** contesta obligatii fiscale de plata in suma de **Y** lei reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata in suma de **Y** lei;
- majorari de intarziere taxa pe valoarea adaugata in suma de **Y** lei, stabilita de organele de control ale D.G.F.P. Dolj, Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice prin Decizia de impunere nr. **Y** 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, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. **Y**.

Contestatia fiind inregistrata la D.G.F.P. Dolj sub nr. **Y** indeplineste conditia de procedura prevazuta de art.207, alin.1 din OG 92/2003R.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. In sustinerea cauzei, petenta invoca urmatoarele argumente:

A. Petenta precizeaza ca actele fiscale contestate se refera la perioada **Y-Y**, perioada in care se pretinde ca este verificata persoana fizica contribuabil, dar se asimileaza veniturile acesteia si se adauga la activitatea Biroului Notarial fiind creata astfel o confuzie intre proprietatea persoanei fizice si veniturile realizate in cadrul Biroului Notarial **X**. In acest sens, petenta sustine ca actele fiscale emise apreciaza eronat si nelegal ca in urma unei vanzari imobiliare efectuate in anul **Y**, ca persoana fizica, fara nici o legatura cu activitatea biroului notarial, devine platitor TVA incepand cu luna **Y**.

“Urmare acestei interpretari, daca in anul **Y** am vandut un teren cu o valoare de **Y** lei ca persoana fizica, un bun imobil personal, primit prin donatie, organul fiscal a calculate TVA de **Y** lei aferenta acestei vanzari si pentru unele acte intocmite in cadrul

biroului notarial la care a mai adaugat si majorari de intarziere de Y lei pentru perioada Y-Y.”

1. Un alt aspect contestat este acela ca in cazul celor doua vanzari de terenuri, nu este indeplinita conditia prevazuta la art.126 din Codul fiscal, si anume faptul ca operatiunile trebuie sa fie efectuate cu plata, deoarece imobilele respective au fost primite prin donatie si “neputand sa folosesc in interes personal aceste terenuri primite prin donatie le-am vandut, aceasta vanzare nu se poate cuprinde in sfera de aplicare a TVA”.

2. Totodata, aceasta sustine ca aceasta activitate nu are caracter de continuitate deoarece ea desfasoara o cu totul alta activitate.

3. Petenta sustine faptul ca nu avea obligatia sa plateasca TVA deoarece terenurile le-a dobandit prin donatie si nu a avut dreptul de deducere.

4. Petenta considera ca activitatea de vanzare imobiliara este in mod nelegal asimilata sau tratata ca activitate de comert deoarece “trimiterea la catalogarea traditionala de productie, comert si prestari de servicii este inoportuna in cazurile terenurilor si constructiilor care nu sunt enumerate expres in textul art.127 Cod fiscal si nu pot fi considerate ca fiind cuprinse in cele trei categorii prin analogie, deoarece art.3 Cod fiscal, lit.b) mentioneaza unul din principiile fiscalitatii, si anume “certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care sa nu duca la interpretari arbitrare..”. De asemenea, petenta considera ca instrainarea terenurilor si constructiilor este o operatiune juridica supusa normelor de drept civil, nu comercial, deci nu este un act de comert.

B. Un alt aspect contestat de catre petenta este cel cu privire la majorarile de intarziere si considera ca asa cum aceste majorari de intarziere au caracter accesoriu obligatiei fiscale care nu poate subsista legal, nici majorarile de intarziere nu pot exista.

Drept pentru care petenta solicita anulara Deciziei de impunere nr. Y si a raportului de inspectie fiscala nr. Y pentru suma de Y lei reprezentand TVA si accesorii aferente.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr. Y care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. Y 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, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina petentului obligatii de plata in suma totala de Y lei reprezentand:

- TVA in suma de Y lei;
- majorari de intarziere TVA in suma de Y lei.

Perioada verificata Y-Y

In fapt, inspectia fiscala a avut ca obiectiv verificarea impozitelor si taxelor datorate bugetului general consolidat de catre X, in calitate de contribuabil. X are urmatoarele date de identificare: CNP: Y si CIF: Y. Verificarea s-a efectuat la Biroul Notar Public Y din Y acesta avand forma de organizare: birou individual notar public “Y” conform Ordinului nr.Y din data de Y, emis de ministerul Justitiei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna Y, X a efectuat o tranzactie imobiliara, constand in vanzarea unui teren detinut impreuna cu o alta persoana, valoarea de instrainare a acestuia fiind de Y euro echivalentul a Y lei, cota detinuta din proprietate fiind de 50%.

Conform prevederilor art.125¹, alin (1), pct.18 si art.127 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice cuprinzand activitatile producatorilor comerciantilor sau

prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora, precum si exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Pentru a demonstra caracterul de continuitate a activitatii desfasurate de contribuabil, organele de inspectie fiscala au facut precizarea ca aceasta a efectuat mai multe tranzactii imobiliare constand in vanzarea de terenuri. Astfel in anul Y au fost efectuate trei vanzari de terenuri (contractele de vanzare cumparare autentificate sub numerele Y, Y si Y). In anul Y, contribuabilul a efectuat doua tranzactii constand in achizitionarea si vanzarea unui teren, in anul Y a fost efectuata o tranzactie imobiliara, iar in primul semestru al anului Y au fost efectuate doua tranzactii constand in doua cumparari.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca operatiunile efectuate de petenta indeplinesc conditiile prevazute la art. 126 si art. 128 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, si ca acestea intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adugata.

Avand in vedere plafonul de scutire de Y euro si faptul ca cifra de afaceri care serveste drept referinta este constituita din valoarea totala a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi desfasurate de o mică intreprindere, efectuate de persoana impozabila in cursul unui an calendaristic, incluzand si operatiunile scutite cu drept de deducere si pe cele scutite fara drept de deducere, organele de inspectie au stabilit ca petenta a depasit plafonul de scutire TVA, prin cumularea veniturilor realizate din activitatea de baza, activitatea notariala si tranzactia imobiliara efectuata, rezultand ca depasirea plafonului de scutire a fost realizata in luna Y, contribuabilul devenind platitor de taxa incepand cu luna Y.

Avand in vedere numai veniturile realizate din activitatea de baza, petenta s-a inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in scopuri de TVA din data de Y.

Avand in vedere prevederile art. 153 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct.62, alin.2 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale au solicitat plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe 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 la care a fost inregistrata.

Perioada fiscala a fost stabilita conform art.156¹ alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ca fiind trimestrul calendaristic intrucat veniturile realizate in cursul anului calendaristic precedent nu au depasit 100.000 euro.

Conform art.147¹ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, persoana impozabila inregistrata in scopuri de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere. In concluzie, contribuabilul nu avea drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta Y si Y, deoarece nu era inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

In urma verificarilor efectuate organele de inspectie au constatat ca contribuabilul nu a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta veniturilor obtinute in lunile Y si Y , taxa in valoare de Y lei, respectiv Y lei. Contribuabilul a depasit plafonul de scutire a taxei pe valoarea adaugata in luna Y devenind platitor de taxa incepand cu luna Y. Contribuabilul s-a inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, a colectat si declarat taxa incepand cu luna Y.

De asemenea in luna Y, contribuabilul a efectuat o tranzactie imobiliara constand in vanzarea unui teren, pretul vanzarii fiind de Y, echivalentul a Y lei, fara a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta acesteia in suma de Y lei.

Conform prevederilor art.141, alin.(2), lit.f) din Lg.571/2003 privind Codul fiscal, incepand cu Y reprezinta exceptie de la scutirea taxei pe valoarea adaugata "livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil". De asemenea, articolul respectiv defineste terenul constructibil ca fiind orice teren amenajat sau neamenajat pe care se pot executa constructii, constructia reprezentand orice structura fixata in sau pe pamant iar livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta insemnand livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia.

In urma verificarilor organele de inspectie fiscala au constatat ca tranzactia imobiliara efectuata in Y, in suma de Y, constand in vanzarea unui teren intravilan in suprafata de Y mp, este operatiune taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, contribuabilul nefacand dovada ca terenul respectiv nu este constructibil.

Conform art.134, alin (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, 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 urma verificarii a rezultat o TVA de plata in suma de Y lei pentru care au fost calculate accesorii in suma totala de Y lei.

Temei de drept:

- Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, art.126, art. 128, art. 134, alin.3, art. 141, alin.2, lit. f), art.147¹, art. 153, art. 156¹, alin.1 si art. 157, alin.1
- HG 44/2004, pct.62, alin.2
- OG 92/2003 R, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 22.

III. Avand in vedere sustinerile contestatorului, documentele invocate de acesta, constatarile organelor de inspectie fiscala si actele normative invocate de contestator si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este aceea de a stabili daca suma de Y lei reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata in suma de Y lei;
- majorari de intarziere taxa pe valoarea adaugata in suma de Y lei,

stabilita de organele de control ale D.G.F.P. Dolj, Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice prin Decizia de impunere nr. Y 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, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. Y, este legal datorata de societate.

Organul de solutionare a contestatiilor a retinut urmatoarele:

Perioada verificata pentru TVA Y-Y

In fapt, inspectia fiscala a avut ca obiectiv verificarea impozitelor si taxelor datorate bugetului general consolidat de catre X, in calitate de contribuabil. Conform Raportului de inspectie fiscala nr. Y, X are urmatoarele date de identificare: CNP: Y si CIF: Y. Verificarea s-a efectuat la Biroul Notar Public X din Craiova, Y acesta avand forma de organizare: birou individual notar public "X" conform Ordinului nr.Y din data de Y, emis de ministerul Justitiei.

In luna Y, X a efectuat o tranzactie imobiliara, constand in vanzarea unui teren detinut impreuna cu o alta persoana, valoarea de instrainare a acestuia fiind de Y euro echivalentul a Y lei, cota detinuta din proprietate fiind de Y.

De asemenea, pentru a demonstra caracterul de continuitate a activitatii desfasurate de contribuabil, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta a efectuat mai multe tranzactii imobiliare constand in vanzarea de terenuri. Astfel in anul Y au fost efectuate trei vanzari de terenuri (contractele de vanzare cumparare autentificate sub numerele Y, Y si Y. In Y, contribuabilul a efectuat doua tranzactii constant in achizitionarea si vanzarea unui teren, in anul Y a fost efectuata o tranzactie imobiliara, iar in primul semestru al anului Y au fost efectuate doua tranzactii constand in doua cumparari.

In drept, art. 125¹, alin.1, pct. 18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

„18. **persoană impozabilă** are înțelesul art. 127 alin. (1) și **reprezintă persoana fizică**, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate **capabilă să desfășoare o activitate economică;**”

Art.126, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).”

Art. 127, alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003, precizeaza:

“(1) **Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice** de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, **constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**”

In aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 enuntat mai sus, legiuitorul aduce precizari suplimentare stipulate la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

“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 sint 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. (...)”

Potrivit prevederilor art.128 alin.(1) “este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar”.

Conform prevederilor art. 125¹, alin (1), pct.18 si art.127 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice cuprinzand activitatile producatorilor comerciantilor sau

prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora, precum si exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Avand in vedere cele mai sus mentionate organul de solutionare a retinut faptul ca operatiunile efectuate de petenta indeplinesc conditiile prevazute la art. 126, art. 127 si art. 128 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, ca acestea intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adugata si ca operatiunile efectuate de petenta au avut caracter de continuitate.

Argumentul petentei potrivit caruia aceasta nu avea obligatia sa plateasca TVA deoarece terenurile le-a dobandit prin donatie si nu a avut dreptul de deducere nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat operatiunile efectuate de petenta indiferent de modul de dobandire indeplinesc conditiile prevazute la art. 126, respectiv vanzare cu plata, locul livrării in Romania efectuata de o persoana impozabila in cadrul unei activitati economice. De asemenea terenurile nu au fost utilizate in scopuri personal (asa cum chiar petenta precizeaza in Contestatia depusa la D.G.F.P. Dolj sub nr. Y la pag. Y) si din vanzarea terenurilor s-au obtinut venituri cu caracter de continuitate.

In ceea ce priveste faptul ca veniturile obtinute de petenta X au fost cumulate cu cele obtinute de BNP X organul de solutionare retine urmatoarele:

X considera ca vanzarea unor bunuri din patrimoniul persoanei fizice X care este distinct de patrimoniul contribuabilului Biroul Notar Public X nu constituie fapta de comert si in consecinta nu poate sa devina platitor de TVA urmare a retinerii ca veniturile din vanzarea de terenuri din patrimoniul persoanei X sunt inregistrate ca si venituri la activitatea comerciala a BNP X.

In drept, art. 125¹, alin. 1, pct. 4 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza:

“Atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de aceasta;”

Art. 72 Obligația de înregistrare fiscală, alin.1, lit. e) din OG 92/2003R prevede urmatoarele:

„(1) Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală. Codul de identificare fiscală va fi:

[...]

e) pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Conform OMF nr. 1346 din 14 august 2006 privind aprobarea Procedurii de atribuire a codului de înregistrare fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, a Procedurii de modificare a domiciliului fiscal pentru asocierile și alte entități fără personalitate juridică, precum și a modelului unor formulare ANEXA 1 – PROCEDURĂ de atribuire a codului de înregistrare fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere

“2.1. Începând cu data de 1 ianuarie 2007, codul de identificare fiscală atribuit contribuabililor este codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit prevederilor [art. 69](#) alin. (1) lit. e) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2.2. În cazul în care contribuabilul desfășoară mai multe activități autorizate sau activitatea se desfășoară în mai multe locații, **atribuirea codului de înregistrare fiscală se face numai pentru activitatea principală**, la sediul principal de desfășurare a acesteia, celelalte locații reprezentând sedii secundare și le sunt aplicabile dispozițiile [art. 72](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Art. 46, alin.1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare precizează:

“(1) **Veniturile din activități independente** cuprind veniturile comerciale, **veniturile din profesii libere** și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(2) Sunt considerate venituri comerciale **veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor**, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii.

(3) **Constituie venituri din profesii libere** veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, **notar**, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfășurate în mod independent, în condițiile legii.”

Art.6 din OG 92/2003 R cu modificările și completările ulterioare prevede următoarele:

“Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Conform prevederilor legale mai sus citate organul de soluționare a reținut faptul ca:

- atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de aceasta, în cazul de față fiind vorba atât de venituri din vânzarea terenurilor (venituri comerciale) cât și venituri din activitatea de notar (venituri libere), ambele reprezentând venituri din activități independente.

- orice persoană care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală care în cazul **persoanelor fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere este codul de înregistrare fiscală** atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală. În speta în cauză întrucât contribuabilul desfășoară mai multe activități, obținând atât **venituri din profesii libere** (notar) dar și din **activități economice** constând în achiziția și vânzarea de bunuri corporale atribuirea codului de înregistrare fiscală se face numai pentru activitatea principală, urmând ca veniturile să se cumuleze pe cele două activități, din acest motiv și organele de inspecție fiscală au procedat la cumularea veniturilor din cele două activități.

De asemenea art. 152, alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precizează:

„(1) **Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro**, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu

excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”

(2) **Cifra de afaceri care servește drept referință** pentru aplicarea alin. (1) este **constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri** și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, **incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere**, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

Art. 152, alin.6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precizează:

“(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întâziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”

Organul de soluționare a contestațiilor reține faptul că cifra de afaceri care servește drept referință pentru compararea cu plafonul de 35.000 euro (119.000 Ron) este formată din valoarea totală a livrărilor incluzând și operațiunile scutite fără drept de deducere deci include și valoarea tranzacțiilor cu bunuri corporale fie ca aceste operațiuni sunt scutite de TVA fie ca nu sunt scutite de TVA, întrucât aceste operațiuni sunt impozabile așa cum sunt definite la art. 126, alin.9 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit și contribuabilul devine platitor de TVA începând cu luna următoare celei în care a depășit plafonul de scutire.

Contribuabilul a considerat că a depășit plafonul de scutire a taxei pe valoarea adăugată (echivalentul în lei a 35.000 euro) în luna Y prin cumularea numai a veniturilor realizate din activitatea de bază, înregistrându-se ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în scopuri de TVA din data de Y.

Având în vedere prevederile alin.2 al art. 152 din codul fiscal, la stabilirea cifrei de afaceri care servește drept referință pentru plafonul de scutire a taxei pe valoarea adăugată trebuie luate în considerare toate livrările de bunuri și prestațiile de servicii. Prin cumularea veniturilor realizate din activitatea de bază, activitatea notarială și tranzacția imobiliară efectuată, rezultă că depășirea plafonului de scutire a fost realizată în luna Y, contribuabilul devenind platitor de taxă începând cu luna Y.

Conform modificărilor aduse Legii 571/2003 privind Codul fiscal prin Legea 343/2006, începând cu data de 01.01.2007, pct.62, alin(2) din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, în cazul în care

persoana impozabila nu a solicitat inregistrarea conform art.153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

b) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, **organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe 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 la care a fost inregistrata.**

Art.156¹ alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal prevede ca incepand cu 01.01.2007, perioada fiscala pentru taxa pe valoarea adugata este luna calendaristica iar prin derogare, perioada fiscala este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabila care in cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifra de afaceri din operatiuni taxabile si/sau scutite cu drept de deducere care nu a depasit plafonul de 100.000 euro al carui echivalent in lei se calculeaza conform normelor metodologice.

Din analiza veniturilor realizate de contribuabil a rezultat ca perioada fiscala pentru taxa pe valoarea adugata este trimestrul calendaristic.

De asemenea, potrivit art.22 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, petentii, devenind persoana impozabila, aveau ca obligatii fiscale:

“a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi și penalități de întârziere, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.”

Pentru operatiunile impozabile, care nu sint scutite de TVA sau care nu sint supuse cotei reduse a TVA, se aplica cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, in conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”

De asemenea, conform art. 134¹, alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

Rezulta ca in mod legal, organele de inspectie fiscala, au stabilit ca contribuabilul nu a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta veniturilor obtinute in lunile Y si Y, taxa in valoare de Y lei, respectiv Y lei, intrucat a devenit platitor de TVA incepand cu luna Y. Contribuabilul s-a inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adauagata, a colectat si declarat taxa incepand cu luna Y.

Totodata, la art.141, alin.(2), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sint prevazute operatiunile din interiorul tarii care sint scutite de TVA fara drept de deducere:

“f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;

Conform Raportului de inspectie fiscala nr. Y, in luna Y, contribuabilul a efectuat o tranzactie imobiliara constand in vanzarea unui teren, pretul vanzarii fiind de 65.000 euro, echivalentul a Y lei.

Conform prevederilor art.141, alin.(2), lit.f) din Lg.571/2003 privind Codul fiscal, modificata prin Legea 343/2006, incepand cu 01.01.2007 reprezinta exceptie de la scutirea taxei pe valoarea adaugata “livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil”. De asemenea, articolul respectiv defineste terenul construibil ca fiind orice teren amenajat sau neamenajat pe care se pot executa constructii, constructia reprezentand orice structura fixata in sau pe pamant iar livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta insemnand livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia.

In urma verificarilor efectuate, s-a constatat ca tranzactia imobiliara efectuata in anul Y de petenta X, in suma de Y lei, constand in vanzarea unui teren intravilan in suprafata de Y mp, este operatiune taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, contribuabilul nefacand dovada ca terenul respectiv nu este construibil, astfel ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au colectat o taxa pe valoarea adaugata aferenta acestei tranzactii in suma de Y lei.

In ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA, acesta este conditionat de inregistrarea persoanei impozabile ca platitor de TVA, respectiv inregistrarea in scopuri de TVA, in conformitate cu prevederile art.147¹ alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 – 147.”

Avind in vedere ca orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de TVA, respectiv, inregistrata in scopuri de TVA, are toate drepturile si obligatiile ce decurg din legislatia referitoare la TVA, respectiv are obligatia sa colecteze si sa plateasca TVA aferenta livrarilor de bunuri taxabile dar are si dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate activitatii sale economice si avind in vedere faptul ca petenta s-a inregistrat ca platitoare de TVA cu intarziere abia in luna Y, aceasta fiind o conditie sine qua non pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA, astfel, prin

neindeplinirea acestei conditii necesare, esentiale, aceasta este decazuta din drepturile conferite de aceasta, privind deductibilitatea TVA pentru lunile Y si Y.

In concluzie, contribuabilul nu avea drept de deducere a texei pe valoarea adaugata aferenta lunilor Y si Y, deoarece nu era inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Avind in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au stabilit in sarcina contestatoarei TVA de plata in suma de Y lei.

Cu privire la obligatiile accesorii, avand in vedere faptul ca stabilirea de majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitele, iar in sarcina petentei au fost retinute debite de natura taxei pe valoarea adaugata datorate bugetului de stat consolidat, aceasta datoreaza si sumele cu titlu de majorari de intarziere reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "accesorium sequitur principalem" si art. 120 din OG 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.216 alin.(1) al O.G. nr. 92/2003, republicata se:

DECIDE

respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de X impotriva Deciziei de impunere nr. Y 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 prin care contesta obligatii fiscale de plata in suma de Y lei reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata in suma de Y lei;
- majorari de intarziere taxa pe valoarea adaugata in suma de Y lei.

Prezenta Decizie poate fi atacata la Tribunalul Dolj in termen de 6 (sase) luni de la comunicare.

DIRECTOR COORDONATOR