



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. 302/2010

privind solutionarea contestatiei depuse de **A TA-KG**
cu sediul in mun. Cluj-Napoca, 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. -/....10.2010, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **A TA-KG** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata TVA stabilite de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -/.....08.2010.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatarile din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...08.2010 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 asociatiunii obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata (contestate de petenta) 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 SCA LMS si A din mun. Cluj-Napoca, (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala fara numar din data de ...09.2010), 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 de08.2010 si comunicat petentei la data de08.2010 (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 de09.2010 fiind inregistrata sub nr. -/....09.2010.

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 **A TA-KG** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj.

I. Petenta, prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. -/....08.2010, solicita anulara in parte a deciziei atacate in sensul anularii in intregime a debitului principal in suma de y lei reprezentand TVA stabilit suplimentar si anulara in parte a majorarilor aferente in sensul diminuarii acestora de la suma de y lei la y lei. De asemenea petenta solicita emiterea unei noi decizii de impunere care sa recunoasca creanta asociatiei, reprezentand TVA de rambursat in suma de y lei, aferenta perioadei supuse inspectiei fiscale.

In sustinerea solicitarilor sale, asociatiunea invoca urmatoarele argumente:

1. Referitor la momentul depasirii plafonului de scutire,
 - constatarile si mai ales concluziile organului de inspectie fiscala sunt neantemeiate, in deplina neconcordanta si cu nesocotirea completa a insusi temeiurilor de drept invocate si citate in cuprinsul deciziei,
 - conform prevederilor art. 152, alin. (6) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru stabilirea plafonului de scutire este constituita din valoarea totala, exclusiv taxa, a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabila daca nu ar fi desfasurate de o mica intreprindere,
 - emiterea unei facturi de avans si incasarea acesteia nu reprezinta transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar si implicit livrare de bunuri, a carei valoare sa intre in calculul cifrei de afaceri,
 - daca legiuitorul ar fi dorit ca in calculul cifrei de afaceri sa intre si contravaloarea avansurilor incasate, ar fi reglementat in mod explicit acest fapt, asa cum s-a intamplat incepand cu data de 01.01.2010,
 - in ceea ce priveste invocarea de catre organul de inspectie fiscala a dispozitiilor art. 134^{A2}, alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu privire la exigibilitatea taxei la data emiterii unei facturi, inainte de data la care intervine faptul generator, respectiv la data la care se incaseaza avansul, mentionam ca aceste prevederi legale nu au relevanta in cazul de fata,
 - consideram ca asociatia a depasit plafonul de scutire abia prin livrarile de apartamente efectuate in cursul lunii, avand obligatia solicitarii inregistrarii ca platitor de TVA pana la data de2009 pentru a deveni platitor de TVA incepand cu data de2009 si nu incepand cu data de2007, cum eronat au retinut organele de inspectie fiscala.

2. Referitor la momentul acordarii dreptului de deducere a TVA,

- organul de control a nesocotit in mod direct si flagrant prevederile legale invocate in cuprinsul deciziei, respectiv art. 145 din Legea nr. 571/2003 referitoare la dreptul de deducere,

- invocarea dispozitiilor pct. 62, alin. (4) din H.G. nr. 44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si aplicarea acestora de catre organele de control, pentru perioada de dinainte de 01.01.2010 este total eronata, putand fi considerata chiar de rea credinta, in conditiile in care aceste completari, aduse prin H.G. nr. 1620/2009, au intrat in vigoare abia incepand cu data de 01.01.2010,

- organul de inspectie fiscala a ales sa ignore in totalitate prevederile pct. 62 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 in vigoare in perioada 2007-2008, conform carora *“in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA, [...], organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal [...]”*,

- organul de inspectie fiscala nesocoteste complet aceste prevederi speciale in materie de deducere a taxei, respectiv reconsiderarea intregii situatii fiscale in ceea ce priveste TVA, ca si cum am fi fost inregistrati normal in scopuri de taxa, inclusiv dreptul de deducere in fiecare perioada fiscala si nu doar la depunerea primului decont de TVA.

3. Referitor la aplicarea cotei reduse de TVA in cuantum de 5%,

- organul de inspectie fiscala interpreteaza in mod eronat textele legale relevante privind aplicarea cotei reduse de TVA in cuantum de 5%, fara sa tina cont de succesiunea in timp a acestora, relevante pentru situatia subscrisei in perioada supusa controlului fiind prevederile pct. 23, alin. (9) si (10) (nu doar 9, cum interpreteaza organul de control) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, astfel cum au fost modificate si completate prin H.G. nr. 1618/04.12.2008, prevederi legale modificate ulterior prin H.G. nr. 1620/29.12.2009,

- potrivit prevederilor legale mentionate, pentru operatiuni derulate incepand cu data de 01.01.2010 vanzatorul poate aplica cota de TVA de 5% doar in cazul in care cumparatorul prezinta cel tarziu in momentul livrarii bunului mobil (asadar la notar) o declaratie pe proprie raspundere privind indeplinirea conditiilor legale, in timp ce pentru operatiuni derulate inainte de data de 01.01.2010, vanzatorul poate aplica o asemenea cota redusa, indiferent de momentul prezentarii de catre cumparator a declaratiei,

- avand in vedere imprejurarea potrivit careia organul de inspectie fiscala a fost cel care a procedat la aplicarea TVA la operatiunile subscrisei cu ocazia controlului, rezulta ca acesta era abilitat sa stabileasca ce cota de TVA se aplica, tinand in sa cont de prevederile legale aplicabile in speta la momentul derularii operatiunilor, iar nu la acela al analizei lor.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata TVA stabilite de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -/.....08.2010, sunt retinute in sarcina petentei ca obligatii fiscale suplimentare suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y) la sursa taxa pe valoarea adaugata (contestate partial), stabilite in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de08.2010.

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 obligatiilor fata de bugetul consolidat de stat, aferenta activitatii desfasurate de **A TA-KG** din mun. Cluj-Napoca, in perioada2007-.....2010 (la sursa TVA).

In urma verificarilor efectuate, organul de inspectie fiscala a retinut ca asociatia desfasurand activitati economice cu caracter de continuitate, constand in construirea si tranzactionarea de bunuri imobiliare, a depasit in cursul lunii aprilie 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 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 A TA-KG cu sediul 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 constand in vanzarea de bunuri imobile, in conditiile in care contribuabila 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.

A..... s-a constituit la data de2007, avand ca obiect edificarea si vanzarea in conditiile legii a doua imobile de locuinte cu mai multe

apartamente, activitatea asociatiei incepand la data mentionata cand aceasta angajeaza costuri pentru desfasurarea activitatii.

In fapt, organul de control fiscal din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice nr. 1, a efectuat un control fiscal ce a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare, declarare si virare a obligatiilor fata de bugetul consolidat de stat, aferente activitatii desfasurate de **A TA-KG** din mun. Cluj-Napoca, in perioada 2007-....2010 (la sursa TVA).

Pe baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de08.2010 a fost intocmita Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata TVA stabilite de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -/....08.2010, prin care au fost retinute in sarcina petentei ca obligatii fiscale suplimentare suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y) la sursa taxa pe valoarea adaugata, obligatii suplimentare care sunt contestate de catre petenta (mai putin suma de y lei majorari de intarziere).

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

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

Din continutul raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 08.2010, se retine ca in perioada supusa inspectiei fiscale, **A TA-KG** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, a desfasurat activitati economice (construirea si vanzarea de apartamente) cu caracter de continuitate, devenind astfel persoana impozabila in scop de TVA incepand cu data de2007.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala, al anexelor nr. 7 si 8 la RIF, operatiunile economice efectuate de catre asociatiune in perioada .. 2007- ... 2009, sunt in suma totala de y lei si se prezinta dupa cum urmeaza:

Nr. crt.	Perioada	Nr. fact.	Val. totala	cota TVA	Val. TVA	TVA cumul.	Zile int.	Majorari	Obs.
1.					scutit				
2.					scutit				
3.									
4.									
5.									
6.									

7.									
8.									
9.									
10.									
11.									
12.									
13.									
14.									
15.									
16.									
17.									
18.									
19.									
20.									
21.									

Avand in vedere amploarea operatiunilor economice efectuate de catre **A TA-KG** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, s-a constatat ca activitatea desfasurata de catre contribuabila in perioada supusa verificarii, prin construirea unor apartamente pentru ca acestea sa fie ulterior vandute unor terte persoane prin acte autentificate de catre notar public, reprezinta operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA in conformitate cu prevederile art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, prevederile art. 126, alin. (1), titlu VI din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal (in vigoare dupa 01.01.2007), 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 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)”,**

Astfel, 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 asociatiunea (grup de persoane) **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.

Avand in vedere ca petenta efectueaza in perioada ... 2007-... 2009 un numar de x tranzactii imobiliare, procedand la emiterea unui numar de z facturi, se constata ca operatiunile economice efectuate de aceasta entitate

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.

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**”.*

De asemenea, 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 contribuabila), 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”.***

Intrucat la data de ... 2007 a fost emisa factura seria ... nr. -/....2007 in suma de y lei, se constata ca in luna ... 2007 petenta 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 (citata mai sus), sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus si avand in vedere faptul ca petenta a depasit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata in cursul lunii 2007, aceasta avea obligatia legala de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal (pana la data de 102007) in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului, respectiv prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost depasit, situatie in care acesta ar fi devenit platitor de T.V.A. **incepand cu data de2007**, obligatie legala care nu a fost dusa la indeplinire de catre contribuabila in termenul legal.

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 operatiunilor economice efectuate dupa aceasta data, prin aplicarea procedurii sutei marite (19x100/119 si 5x100/105), respectiv a cotei standard de 19%, asupra valorii tranzactiilor efectuate de catre petenta in perioada mentionata.

De mentionat, faptul ca aferent facturilor emise catre S.C. B S.R.L. (2 facturi in suma totala de y lei) si S.C. SG S.R.L. (3 facturi in suma totala de y lei) s-a aplicat cota standard de 19% asupra valorii inscrise in aceste documente fiscale.

Asa cum rezulta din tabelul prezentat mai sus, se retine ca valoarea operatiunilor efectuate in perioada verificata sunt in suma totala de y lei, din care cele supuse taxei pe valoarea adaugata sunt in suma de y lei, operatiuni aferent carora organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea TVA colectata in suma de y lei.

La data de2010, contribuabila depune Decontul de TVA pentru trim. I 2010 inregistrat la organul fiscal sub nr. -/....2010, din care rezulta taxa deductibila in suma y lei care este aferenta intregii activitatii desfasurate de catre entitate in perioada verificata, respectiv ... 2007-.... 2009. Intrucut in perioada verificata, petenta a efectuat si operatiuni scutite de TVA (in perioada ...-.. 2007), organul de inspectie fiscala procedea la calcularea taxei pe valoarea adaugata pentru care asociatia nu avea drept de deductie, respectiv taxa aferenta operatiunilor efectuate pentru care s-a

aplicat scutirea, taxa care potrivit calculelor prezentate la pct. 4 din RIF este in suma de y lei.

Prin urmare, taxa pe valoarea adaugata pentru care entitatea avea dreptul de deducere este in suma de y lei suma cu care a fost diminuata taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor efectuate in perioada ...2007-.... 2009, rezultand astfel un debit suplimentar de plata pe care contribuabila il datoreaza bugetului de stat la data2010 in suma de y lei (y-y lei).

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 de y lei, reprezentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, se retine ca aceasta obligatie suplimentara datorata bugetului de stat a fost stabilita in sarcina contribuabilului pentru debitul de plata aferent tranzactiilor efectuate in perioada ... 2007-..... 2009.

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 majorari de intarziere, reprezentand masura accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) 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 ”.

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 operatiunile efectuate in perioada ... 2007-.... 2009, astfel incat contestatia formulata de contribuabil referitoare la acest capat de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma de y lei, reprezentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata.

III.c Cu privire la invocarea de catre petent a aplicarii gresite a dispozitiilor Codului fiscal referitoare la momentul depasirii plafonului de scutire, respectiv data la care devine platitor de taxa pe valoarea adaugata

Potrivit Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de08.2010, se retine ca in perioada supusa inspectiei fiscale, **A TA-KG** cu sediul in mun. Cluj-Napoca a realizat in perioada aprilie... 2007-..... 2009 un numar de x tranzactii imobiliare constand in vanzarea de apartamente, procedand la emiterea unui numar de z facturi, iar din analiza modului de derulare a operatiunilor economice efectuate, se constata ca acestea au caracter de continuitate.

In contextul aspectelor mentionate mai sus, se retine ca asociatiunea, in calitate sa de persoana impozabila din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata, avea obligatia ca in temeiul prevederilor art. 153, alin. (1), lit. b) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata la depasirea plafonului de scutire prevazut la art. 152, alin. (1) din actul normative mentionat.

Edificatoare pentru stabilirea datei la care petenta a depasit plafonul de scutire, este operatiunea efectuata de catre contribuabila prin emiterea catre SV si SM a facturii seria .. nr. -/04.2007, reprezentand "*Rata 1-apartament nr. ..., bloc 1, conf. Contract din2007*" in suma de y lei, operatiune prin care entitatea 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.

Din continutul Raportului de inspectie fiscala rezulta ca valoarea facturii mai sus mentionate in suma de y lei, a fost incasata la data de ... 2007 cu foile de varsamant: nr. y in suma de y lei pe numele K si nr. ... in suma de y lei, pe numele TA si reprezinta contravaloarea integrala a apartamentului nr. ..., situat in loc. F, care ulterior a facut obiectul contractului de vanzare cumparare autentificat la notar public sub nr. - /...12.2008.

Contestatoarea, invoca faptul ca in cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru stabilirea plafonului de scutire de 35.000 euro, nu ar intra factura de avans emisa si incasata de catre persoana impozabila, considerand ca "*transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si proprietar ar avea loc doar la incheierea contractului de vanzare-cumparare*" si numai atunci ar putea constitui venituri care intra in cifra de afaceri.

In drept spetei supuse analizei la acest punct, ii sunt aplicabile prevederile art. 152, alin. (2), din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la modul de calcul cifrei de afaceri pentru stabilirea plafonului de scutire, se precizeaza:

*"Cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea alin. (1) este constituita din **valoarea totala, exclusiv taxa, a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfasurate de o mica 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 prevazute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) si f), [...]"*.

Totodata prevederile art. 134¹, alin. (1) si (3) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, referitoare la faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, arata ca:

*(1) **Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol. [...]***

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

iar la art. 134², din acelasi act normativ, se mentioneaza:

„Exigibilitatea pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, inainte de data la care intervine faptul generator;

*b) **la data la care se incaseaza avansul**, pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator. Fac exceptie de la aceste prevederi avansurile incasate pentru plata importurilor si a taxei pe valoarea adaugata aferente importului, precum si orice avansuri incasate pentru operatiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezinta plata partiala sau integrala a contravalorii bunurilor si serviciilor, efectuata inainte de data livrării sau prestării acestora; [...]"*

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, rezulta ca in cifra de afaceri se cuprinde valoarea totala a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi efectuate de o intreprindere mica, astfel

incat pentru a stabili momentul in care din punct de vedere al TVA se depaseste plafonul de scutire de 35.000 euro, **trebuie luate in calcul toate operatiunile economice care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, avand in vedere si exceptiile prevazute de lege.**

Prin urmare, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si se supun acesteia si operatiunile pentru care exigibilitatea taxei intervine la un alt moment decit livrarea bunurilor ori prestarea serviciilor, care in speta supusa prezentei analize o reprezinta emiterea facturilor aferente avansurilor si incasarea acestora, intrucat potrivit dispozitiilor art. 152, alin. (2), din Codul fiscal, trebuie luate in considerare **toate operatiunile care ar fi taxabile pentru o persoana impozabila platitoare de TVA**, ori incasarea avansurilor sunt operatiuni impozabile.

Invocarea de catre contestatoare a faptului ca aceste dispozitii legale nu au relevanta in cazul de fata, deoarece prevederile art. 134, alin. (2) si (3), din Codul fiscal, privind exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata se refera doar la persoanele inregistrate ca platitor de TVA, nu si la persoanele care aplica regimul special de scutire pentru intreprinderile mici scutite in temeiul art. 152, este infirmata de de insusi prevederile art. 134 "Faptul generator si exigibilitatea-definitii", articol in care se prezinta **definitiiile exigibilitatii si a faptului generator valabile pentru toate persoanele care desfasoara activitati impozabile**, fara a se face distinctie daca acestea sunt inregistrate ca platitori de TVA sau aplica regimul special de scutire.

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, precum si constatarile organului de inspectie fiscala cu privire la operatiunea efectuata la data de2007, consemnata in Raportul de inspectie fiscala nr. - /...08.2010, se retine ca persoana impozabila **A TA-KG** cu sediul in mun. Cluj-Napoca a depasit plafonul de scutire in luna2007, cand a fost realizata operatiunea economica consemnata in factura seria nr. - /...2007, pentru suma de y lei, astfel incat asociatia avea obligatia legala sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata potrivit prevederilor art. 153, alin. (1), lit. b) din Legea nr. 571/ 22.12.2003, privind Codul fiscal.

Prin urmare, in baza considerentelor 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 de2007 este corecta si legala, astfel incat decizia acesteia privind obligatia legala a contribuabilei de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, **incepand cu data de2007**, este justificata.

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

Referitor la invocarea de catre contestoare a faptului ca aceste obligatii sunt incorect stabilite deoarece taxa pe valoarea adaugata aferenta

bunurilor si serviciilor achizitionate pentru realizarea operatiunilor economice supuse impozitarii, nu a fost dedusa la momentul efectuarii acestora, 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 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 perioada ... 2007-.... 2009, solicitand inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in cursul lunii ... 2009 si devenind platitor de TVA incepand cu data de2009, desi avea aceasta obligatie legala inca din data de2007 in conformitate cu prevederile legale citate mai sus, acesta nu are dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor achizitionate pentru perioada in care a aplicat regimul special de scutire.

De asemenea, prevederile art. 152, alin. (6); ale art. 153, alin. (1), lit. a) 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 Hotararea Guvernului nr. 44/22.01.2004, referitor la aplicarea prevederilor art. 153 din lege, se stipuleaza ca:

„66. (1) In cazul in care o persoana este obligata sa solicite inregistrarea in conditiile art. 153, alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul

fiscal, inregistrarea respectivei persoane se va considera valabila incepand cu:

[...] d) prima zi a lunii urmatoare celei in care s-a comunicat persoanei impozabile actul administrativ de inregistrare, in cazul prevazut la art. 153 alin. (7) din Codul fiscal".

Prin urmare, dispozitiile legale citate mai sus precizeaza ca regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA a contribuabilului, respectiv pana la data de intai a lunii urmatoare celei in care s-a comunicat persoanei impozabile actul administrativ de inregistrare 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 571/2003 privind Codul fiscal, se retine ca „**orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de taxa pe valoarea adaugata, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, in aceeaasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere**”, astfel incat dreptul de deducere este conditionat de inregistrarea persoanei impozabile ca platitor de TVA.

Intrucat potrivit prevederilor legale mentionate, se constata ca pentru perioada ... 2007-..... 2009 contribuabila aplica regimul special de scutire deoarece 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.**

In ceea ce priveste solicitarea cotestatoarei privind emiterea unei noi decizii de impunere care sa recunoasca creanta asociatiei, reprezentand TVA de rambursat in suma de y lei, aferenta perioadei supuse inspectiei fiscale, se constata ca petenta nu expliciteaza sub nici o forma modul in care s-a ajuns ca entitatea sa aiba aceasta taxa de rambursat de la bugetul de stat. Este adevarat ca prin depunerea Decontului de TVA pentru perioada2010 (trimestrial) si inregistrat la organul fiscal sub nr. - /.....04.2010, entitatea declara un sold a sumei negative a TVA la sfarsitul perioadei de raportare in suma totala de y lei, dar asa cum rezulta din RIF aceasta suma a fost avuta in vedere de organul de inspectie fiscala la stabilirea obligatiei de plata retinuta in sarcina petentei prin decizia de impunere atacata, astfel incat solicitarea acesteia nu este justificata.

III.e Cu privire la invocarea de catre petenta a aplicarii cotei speciale de 5 %.

Asa cum rezulta din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de2010, stabilirea in sarcina petentei a obligatiilor fiscale suplimentare la sursa T.V.A. s-a efectuat prin aplicarea procedurii sutei marite (19x100/119 si 5x100/105), respectiv a cotei standard de 19%,

asupra valorii tranzactiilor efectuate de catre contribuabila in perioada ... 2007-... 2009.

Din continutul pct. 4, Cap. III din Raportul de inspectie fiscala, a anexelor 7 si 8 la RIF, se retine ca pentru o tranzactie imobiliara (facturile nr. -/....10.2009 si nr. -/....10.2009) in valoare totala de y lei, organul de inspectie fiscala a aplicat procedeul sutei marite (5x100/105) in cazul cotei reduse de 5%, tranzactie efectuata la data de ...11.2009 in baza contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. -/...11.2009, pentru care beneficiarul a prezentat documente legal valabile in vederea acordarii acestei facilitati fiscale.

Cota de 19% (procedeul sutei marite, respectiv cota standard) s-a aplicat pentru un numar de x de tranzactii efectuate in perioada ... 2007-... 2009 avandu-se in vedere considerentul ca nu au fost respectate si indeplinite conditiile stabilite la art. 140 alin. (2¹), litera c), punctul 1 si 2 din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificarile si completata prin O.U.G. nr. 200/04.12.2008 prin prezentarea unei declaratii pe propria raspundere autentificata de notar la data tranzactiei cand a intervenit faptul generator si nu ulterior.

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

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

Prin urmare, in contextul in care sunt indeplinite conditiile legale prevazute de art. 140, alin. (2¹), lit. c) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, vanzatorul poate aplica pentru tranzactiile efectuate in anul 2009, cota redusa de TVA de 5 %, daca la data la care intervine faptul generator cumparatorul prezinta o declaratie pe proprie raspundere care sa indeplineasca conditiile legale care sa ii de-a dreptul pentru a beneficia de aceasta facilitate fiscala.

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

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

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

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

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

Ori, in situatia in care petenta a prezentat organului de inspectie fiscala doar pentru o singura tranzactie imobiliara declaratia notariala care sa indeplineasca aceasta conditie pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5% (declaratii autentificate la notar pana la data la care a intervenit faptul generator, respectiv data incheierii contractului de vanzare cumparare cand au fost indeplinite formalitatile legale pentru transferul dreptului de proprietate catre cumparator), era firesc ca stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare in sarcina contribuabilei sa fie efectuata in functie de documentele legale avute la dispozitie.

In contextul prevederilor legale citate mai sus, se retine ca prezentarea de catre contribuabila a unui numar de x declaratii notariale incheiate in anul 2010, aferente unor tranzactii imobiliare efectuate in cursul anului 2009, nu este de natura a influenta cuantumul obligatiilor fiscale stabilite suplimentar in sarcina contestatorului, intrucat in momentul in care a intervenit faptul generator cumparatorii nu au dovedit indeplinirea conditiilor legale pentru a beneficia de acesta facilitate fiscala.

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

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), se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **A TA-KG cu sediul in mun. Cluj-Napoca**, jud. Cluj, C.I.F. ..., pentru suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilita prin Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata TVA stabilite de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -/....08.2010.

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

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

DIRECTOR EXECUTIV