



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. 192/2010

privind solutionarea contestatiei depuse de **PLM**
cu domiciliul in loc. F, 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. -/....07.2010, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 2, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de d-l **PLM** cu domiciliul in loc. F, formulata impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata stabilita de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. -/....06.2010.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ..06.2010 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 2, constatari care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere mentionata mai sus, prin care au fost stabilite in sarcina contribuabilului obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei, dupa cum urmeaza:

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

Contestatia formulata prin Cabinet individual avocat CCF din mun. A, (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatia nr. - /...03.2010), 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 de06.2010 si comunicat petentului la data de06.2010 (potrivit datei inscrise pe adresa de transmitere a acestuia, confirmata de semnatura contribuabilului), iar contestatia a fost depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de ...07.2010 fiind inregistrata sub nr. -/....07.2010.

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 solucioneze pe fond contestatia formulata de d-l **PLM** cu domiciliul in loc. F, jud. Cluj.

I. Petentul, prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata stabilita de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. -/....06.2010, inregistrata la organul fiscal sub nr. -/...07.2010, precum si completarile aduse prin adresa nr. -/....07.2010, solicita urmatoarele:

- anulara Deciziei de impunere nr. -/06.2010;
- anulara in parte a Raportului de inspectie fiscala nr. -/06.2010, in ceea ce priveste stabilirea in sarcina contribuabilului a obligatiilor de plata la TVA si a majorarilor de intarziere;
- restituirea sumei de y lei, nedatorata, achitata cu titlul de TVA si majorari de intarziere, conform chitantei seria TS2A nr. -/07.2010;
- plata dobanzi legale in materie fiscala, aferente sumei de y lei, de la data de07.2010 si pana la data restituirii efective a sumei.

In sustinerea solicitarii sale, contestatorul invoca urmatoarele:

- nulitatea Raportului de inspectie fiscala ca urmare a depasirii termenului maxim de efectuare a inspectiei fiscale. Conform dispozitiilor art. 104, alin. 1 din Codul de procedura fiscala, durata inspectiei fiscale nu poate depasi 3 luni, ori inspectia fiscala a inceput in realitate in luna octombrie 2009 si s-a finalizat la data de06.2010, astfel ca depasirea acestui termen legal este sanctionata cu nulitatea absoluta a inspectiei fiscale si a raportului de inspectie fiscala.

- nulitatea Raportului de inspectie fiscale ca urmare a nemotivarii in fapt si in drept cu privire la chestiunile constatate, dupa cum urmeaza:

a) organul fiscal nu a motivat sub nici o forma alegatia potrivit careia *"s-a constatat faptul ca domnul PLM ... cumpara in scopul revanzarii terenuri, vinde aceste terenuri, realizind activitati economice cu caracter de continuitate"*. De asemenea nu a fost motivata nici solutia organului fiscal de a considera terenurile instrainate prin contractul -/....05.2008 si contractul nr. -/....09.2008 ca fiind impozabile, desi s-a formulat in scris obiectii de catre contribuabil cu referire la acest aspect.

b) raportul de inspectie fiscala nu este motivat nici in drept, deoarece organul fiscal nu indica drept temei legal forma exacta a Codului fiscal (an 2008 sau 2010).

- nelegalitatea raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere, (decizia in totalitate si raportul partial) din urmatoarele motive :

a) conform raportului de inspectie fiscala, contribuabilul PLM depaseste plafonul de scutire de 35.000 euro in anul 2007, devenind persoana impozabila, interpretare vadit tendentioasa contrara dispozitiilor cuprinse in Normele metodologice ale Codului fiscal, partea 152¹, pct .3 (forma in vigoare in anul 2007), conform caruia *"obtinerea de venituri de catre persoane fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a bunurilor care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale nu va fi considerata activitate economica"*. Se constata incalcarea de catre organul fiscal a principiului neretroactivitatii legii in scris in art. 15 din Constitutia Romaniei, folosind norme de interpretare din 2010, pentru a trata situatii juridice din anul 2007.

b) tranzactia imobiliara efectuata in ...05.2008 (livrare teren intravilan in F) este scutita de TVA conform art. 141, alin. (2), lit. f) din Codul fiscal, deoarece SC TP SRL instraineaza constructia existenta pe acest teren, iar reclamantul in persoana d-nului PLM instraineaza terenul pe care era edificata constructia, acestea fiind evident proprietati divizibile inscrise in carti funciare distincte.

c) tranzactia imobiliara din data de09.2008 (livrare teren intravilan in F), nu este una impozabila deoarece SC TS SRL instraineaza constructia existenta pe acest teren, iar reclamantul in persoana d-lui PLM instraineaza terenul pe care era edificata constructia, consideratiile prezentate la punctul b) referitoare la scutirea operatiunii de plata TVA sunt in egala masura valabile.

d) reclamantul nu a efectuat niciodata tranzactii imobiliare, intrucat toate operatiunile efectuate in cursul anului 2007 si a anului 2008 erau scutite de TVA.

- restituirea sumei de y lei achitata cu chitanta seria TS nr. -/... 07.2010 si a dobanzilor legale in materie fiscala aferente sumei mentionate, intrucat subsemnatul contest legalitatea raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere, iar raportat la dispozitiile art. 117 din Codul de procedura fiscala apreciem ca prelevarea acestor sume s-a facut nelegal.

II. Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata stabilita de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. -/...06.2010, sunt retinute in sarcina petentului ca obligatii fiscale suplimentare in 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 de06.2010.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei s-a intocmit in urma efectuarii unei inspectii fiscale ce a avut ca obiectiv verificarea modului de inregistrare in evidenta fiscala si contabila a activitatii desfasurate de d-l PLM din loc. F, precum si modul de determinare, declarare si virare a

obligatiilor datorate bugetului de stat pentru perioada 01.01.2005-31.12.2009.

Din documentele prezentate (contracte de vanzare cumparare, certificate de urbanism, etc.), organul de inspectie fiscala retine ca in perioada 01.01.2007-31.12.2008 d-l PLM cumpara in scopul revanzarii terenuri pe care, dupa caz, le-a comasat, parcelat, partajat, in vederea vanzarii ulterioare, realizand astfel activitati economice cu caracter de continuitate.

Prin efectuarea de operatiuni cu caracter de continuitate (in anul 2007 incheie x contracte, in anul 2008 incheie x contracte) contribuabilul devine persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata, 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.

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate in perioada supusa verificarii de catre persoana fizica PLM, organul de inspectie fiscala constata ca activitatea desfasurata de acesta din exploatarea bunurilor corporale, reprezinta operatiune impozabila din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata in conformitate cu prevederile art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin urmare, avand in vedere operatiunile economice efectuate de catre contribuabil precum si derularea lor in timp, se retine ca la data de ... 03.2007 acesta depaseste plafonul de scutire prevazut de art. 152, alin. (1), din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, avand obligatia ca in temeiul dispozitiilor art. 153, alin. (1), lit. b) din acelasi act normativ, sa solicite organului fiscal inregistrarea ca platitor de TVA incepand cu data de05.2007. Intrucat d-l PLM nu a dus la indeplinire aceasta obligatie legala, organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea in sarcina contribuabilului a obligatiilor fiscale care fac obiectul prezentei contestatii.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivele invocate de petent, in raport cu actele normative in vigoare referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele aspecte:

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca d-l PLM cu domiciliul in loc. F datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata stabilite suplimentar in sarcina sa la sursa TVA, obligatii fiscale aferente unor tranzactii efectuate in perioada... 2007 – ... 2008 constand in vanzarea unor bunuri imobile, 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.

In fapt, organul de control fiscal din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice nr. 2, a efectuat un control fiscal ce a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare,

declarare si virare a obligatiilor fiscale aferente activitatii desfasurate de d-l PLM din loc. F, jud. Cluj in perioada verificata: 01.01.2005-31.12.2009.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de06.2010 a fost intocmita Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata stabilita de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. -/....06.2010, prin care au fost retinute in sarcina contestatorului obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei).

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

III.a Referitor la invocarea nulitatii raportului de inspectie fiscala ca urmare a depasirii termenului de efectuare a inspectiei fiscale, respectiv a nemotivarii in fapt si in drept .

Din continutul documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca in perioada2009-.....2010 a fost efectuat un control inopinat la contribuabilul PLM avand ca obiect tranzactiile imobiliare incheiate de catre acesta in perioada2007-.....2008, verificare care s-a concretizat prin incheierea Procesului Verbal nr. -/...01.2010 prin care s-a facut propunerea de efectuare a unei inspectii fiscale si cuprinderea acesteia in programul de activitate pentru luna 2010.

Prin Avizul de inspectie fiscala nr. -/....12.2009, se comunica contribuabilului ca incepand cu data de12.2009 va face obiectul unei inspectii fiscale avand ca obiectiv verificarea ansamblului declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru inspectia fiscala privind taxa pe valoarea adaugata si verificarea modului de organizare, conducere a evidentei fiscale si contabile.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de06.2010, se retine ca inspectia fiscala a fost efectuata in perioada ...06.2010-....06.2010, astfel incat se constata ca durata inspectiei fiscale de 3 luni, stipulata la art. 104, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), nu a fost depasita asa cum in mod gresit s-a retinut de catre petent.

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

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

In alta ordine de idei, facem precizarea ca reglementarile legale din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, nu dispun nici o sanctiune pentru depasirea duratei inspectiei fiscale (situatie care de altfel nu se regaseste in speta supusa analizei), astfel incat limitarea duratei inspectiei fiscale la **3 luni**, reprezinta doar **un termen de recomandare** precizat de lege, iar nerespectarea acestuia nu se sanctioneaza de legiuitor cu nulitatea actelor intocmite in urma efectuarii inspectiei fiscale.

In ceea ce priveste, invocarea nulitatii raportului de inspectie fiscala ca urmare a nemotivarii in fapt si in drept, se retine ca aceasta sustinere a petentului este infirmata de continutul actului mentionat in care sunt citate prevederile legale aplicabile in perioada in care s-au derulat operatiunile economice care fac obiectul inspectiei fiscale, prevederi care sunt insotite de motivarea organului de control privind masurile dispuse.

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

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

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

Prin urmare, din considerentele prezentate, se retine ca invocarea de catre petent a exceptiei privind nulitatea raportului de inspectie fiscala, pentru motivele prezentate mai sus, este **neintemeiata** si pe cale de consecinta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

III.b Referitor la invocarea nelegalitatii raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere.

Din continutul raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 06.2010, se retine ca in perioada supusa inspectiei fiscale, d-l PLM a desfasurat activitati economice constand in cumpararea unor terenuri pe care, dupa caz, le-a comasat, parcelat, partajat, in vederea vanzarii ulterioare, realizand astfel activitati economice cu caracter de continuitate, devenind astfel persoana impozabila in scop de TVA incepand cu data de2007.

Tranzactiile efectuate de catre contribuabil in perioada ... 2007-.... 2008, sunt in suma totala de y lei si se prezinta dupa cum urmeaza:

Nr. crt.	Contr.	Data	Val. totala	Val. TVA	Major.	Observatii
1.				-	-	teren

2.				scutit	-	teren
3.				scutit	-	teren
4.				scutit	-	teren
5.				scutit	-	teren
6.				scutit	-	teren
7.				scutit	-	teren
8.				scutit	-	teren
9.	y	...2008	y	y	y	
10.				scutit	-	teren
11.				scutit	-	teren
12.				scutit	-	teren
13.				scutit	-	teren
14.				scutit	-	teren
15.				scutit	-	teren
16.				scutit	-	teren
17.				y	y	
18.				scutit	-	teren
	Total		y	y	y	

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate de catre persoana fizica PLM in perioada supusa verificarii, respectiv x tranzactii cu terenuri pe care, dupa caz, le-a comasat, parcelat, partajat, in vederea vanzarii ulterioare, organul de inspectie fiscala constata ca din punct de vedere fiscal, acesta a desfasurat o activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si pe cale de consecinta intra in categoria persoanelor impozabile, in conformitate cu prevederile art. 127, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, s-a constatat ca activitatea desfasurata in perioada 2007-2008 de catre contribuabil prin cumpararea unor terenuri 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 taxei pe valoare adaugata in conformitate cu prevederile art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 2, alin. (1), si (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004.

Astfel, prevederile art. 126, alin. (1), titlu VI din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, referitoare la sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, arata ca:

„(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

*a) **operatiunile care, in sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;***

*b) **locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 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)”,***

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

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

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

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

Dispozitiile art. 127 alin. (1) si (2) din actul normativ mentionat mai sus, in forma aplicabile in perioada verificata, precizeaza ca:

„Persoane impozabile si activitatea economica

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

*(2) In sensul prezentului titlu, **activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii,***

*inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, **constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate***".

De mentionat ca, incepand cu data de 01.01.2007, in contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, la art. 125¹, alin. (1), pct. 18 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la definirea notiunii de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, se precizeaza:

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

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

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

In explicitarea prevederilor art. 127 alin. 2 din Codul fiscal (citate mai sus), la pct. 3, alin. (1) Titlul VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, legiuitorul a precizat:

*„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 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 aceasta dobandind calitatea de persoana impozabila.

Prin urmare, avand in vedere ca petentul efectueaza in perioada .. 2007-... 2008 un numar de x tranzactii (contracte de vanzare cumparare terenuri), se constata ca operatiunile economice efectuate de d-l PLM 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.

De asemenea, prevederile 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;***

Intrucat in luna2007 a fost incheiat contractul de vanzare cumparare nr. -/....2007, in suma totala de y lei (y+ y lei, anexa 1 la RIF), se constata ca petentul a depasit plafonul de scutire de TVA in valoare de 35.000 euro (119.000 lei) prevazut de dispozitiile art. 152, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, acesta avand obligatia ca in conformitate cu prevederile art. 153, alin. (1), lit. b) din acelasi act normativ sa se inregistreze ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, pana la data de ... 2007, acesta urmand sa devina platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de2007.

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

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

cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. B). [...].

(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de T.V.A., conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de T.V.A., conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153”.

Prin urmare, in temeiul prevederilor legale citate mai sus si avand in vedere ca petentul a depasit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata in cursul lunii 2007, se constata ca acesta avea obligatia de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului (prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit), situatie in care contribuabilul ar fi devenit platitor de T.V.A. incepand cu data de2007, obligatie legala care nu a fost dusa la indeplinire de acesta.

Deoarece contribuabilul nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA in termenul prevazut de dispozitiile legale citate mai sus, organul de inspectie fiscala procedeaza la stabilirea de obligatii fiscale in suma y lei, aferente celor x tranzactii (contract nr. -/....05.2008 si contract nr. -/...09.2008) in valoare totala de y lei efectuate dupa data mentionata mai sus, prin aplicarea procedurii sutei marite (19 x 100/119) asupra valorii acestora.

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.

Invocarea de catre petent a faptului ca „folosirea unor norme de interpretare din anul 2010, [...], pentru a trata situatii juridice din anul 2007”, fara ca aceasta sa precizeze la care prevederi legale face referire, nu este justificata atat timp cat din analiza actelor atacate, rezulta ca organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina contribuabilului obligatiile fiscale suplimentare in baza unor prevederi legale aplicabile in perioada derularii operatiunilor care fac obiectul impozitarii, respectiv ... 2007-..... 2008.

Considerentele prezentate in cuprinsul prezentei decizii, justifica masurile luate de catre organul de inspectie fiscala privind impozitarea tranzactiilor efectuate de catre contribuabil in baza contractelor nr. -/....05.2008 si nr. -/....09.2008, astfel incat motivele invocate de catre petent privind scutirea acestor operatiuni economice de la plata taxei pe valoarea adaugata nu sunt justificate si pe cale de consecinta nu pot fi luate in considerare pentru solutionarea favorabila a contestatiei.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentului 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.

In ceea ce priveste suma de y lei reprezentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, aceasta obligatie suplimentara datorata bugetului de stat a fost stabilita in sarcina contribuabilului aferent debitului de plata datorat pentru perioada ... 2007-.... 2008.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul anterior al prezentei, in sarcina contestatorului a fost mentinut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei, iar prin contestatie petentul nu prezinta argumente impotriva modului de calcul al accesoriilor stabilite suplimentar in sarcina sa, 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) si (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la calculul majorarilor de intarziere, se precizeaza :

“CAP. 3 Majorari de intarziere

ART. 119 Dispozitii generale privind majorari de intarziere

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

“ART. 120 Majorari de intarziere

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

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

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

Prin urmare, in contextul celor de mai sus sustinerile petentului nu sunt justificate si pe cale de consecinta acesta datoreaza bugetului consolidat al statului accesoriile aferente obligatiilor fiscale datorate pentru perioada ... 2007-..... 2008, astfel incat contestatia formulata de contribuabila referitoare la acest capat de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata si pentru suma de y lei, reprezentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata.

III.c Referitor la solicitarea petentului cu privire la restituirea sumei de y lei achitata cu O.P. -/.....03.2010.

Din analiza continutului documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata stabilita de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. -/ ..06.2010 au fost stabilite in sarcina petentului obligatii fiscale suplimentare in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata.

In baza actului administrativ fiscal mentionat mai sus, contribuabilul achita cu chitanta seria TS nr. -/....07.2010 suma de y lei, pe care o solicita a fi restituita in urma solutionarii favorabile a contestatiei, impreuna cu dobanzile legale in materie fiscala aferente acestei sume.

Intrucat, prin prezenta decizie de solutionare a contestatiei sunt mentinute in totalitate ca datorate bugetului de stat obligatiile fiscale in suma de y lei (suma egala cu plata efectuata de petent), se constata ca solicitarea petentului privind restituirea sumei achitate nu este justificata.

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-l **PLM** cu domiciliul in loc. F, 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 taxa pe valoarea adaugata stabilita de inspectia fiscala la persoane fizice

care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. -/....06.2010.

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

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

DIRECTOR EXECUTIV