



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. 214/2010

privind solutionarea contestatiei depuse de d-l **SG** cu domiciliul in loc. SC, 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 **SG** cu domiciliul in loc. SC, jud. Cluj, 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. -/....05.2010.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatarile din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...05.2010 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 petentului obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma totala de X lei, dupa cum urmeaza:

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

Contestatia formulata prin Cabinet de Avocat PSI, (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala - din -07.2010), 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 de -.05.2010 si comunicat petentului la data de -.06.2010 (potrivit datei inscrise pe adresa de inaintare, confirmata de semnatura imputernicitului RSR), 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 **SG** cu domiciliul in loc. SC, jud. Cluj.

I. Petentul, prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. -/-.05.2010, solicita anulara deciziei atacate si a Raportului de inspectie fiscala nr. 18.769/31.05.2010, din urmatoarele motive:

A. Nulitatea inspectiei fiscale ca urmare a depasirii termenului legal,
- conform dispozitiilor art. 104, alin. 1 din Codul de procedura fiscala, durata inspectiei fiscale nu poate fi mai mare de 3 luni, ori inspectia fiscala a inceput in realitate in luna decembrie 2009 si s-a finalizat la data de -05.2010, astfel ca depasirea termenului imperativ fixat de lege este sanctionata cu nulitatea inspectiei fiscale in ansamblu ei.

B. Inexistenta unei "activitati economice" si a unei "persoane impozabile" in sensul dispozitiilor referitoare la TVA la nivelul anilor 2007-2009,

- potrivit Raportului de inspectie fiscala, inspectorii fiscali au facut aplicarea unor texte legale in vigoare din anul 2010 la situatii fiscale din perioada -11.2007- -.12.2009, fara a avea in vedere principiul neretroactivitatii legii,

- practic organele de inspectie fiscala au considerat ca exista o "activitate economica" si o "persoana impozabila" in sensul Directivei 2006/112/CE si a jurisprudentei relevante a Curtii de Justitie Europene, in perioada -.11.2007- -.12.2009, teza care nu poate fi acceptata,

- legislatia fiscala romana relevanta in materie de TVA nu respecta principiul securitatii juridice in perioada 2007-2009, intrucat contribuabilului nu i se ofera nici cea mai mica idee asupra a ceea ce inseamna "obtinerea de venituri cu caracter de continuitate". Textul art. 127 din Codul fiscal nu este un text cert, neechivoc, previzibil, din lectura caruia contribuabili sa cunoasca exact consecintele financiare ale comportamentului lor si intinderea obligatiilor fiscale in materie de TVA care le revin,

- un element care sustine ideea ca persoanele fizice care au livrat constructii si terenuri in anul 2007 nu desfasurau "activitati economice" in sensul art. 127 din Codul fiscal il reprezinta varianta aleasa de legiuitor pentru impozitarea unor astfel de venituri, respectiv potrivit prevederilor art. 77¹-77³ din Codul fiscal,

- pentru finele anului 2007 si anii 2008-2009, in opinia noastra, persoanele fizice care au livrat terenuri si constructii nu aveau obligatia de a se inregistra ca platitori de TVA, intrucat legislatia comunitara si jurisprudenta comunitara care ar fi putut constitui repere ale notiunilor de "activitati economice" si "persoane impozabile" nu era accesibila si previzibila, iar legislatia nationala nu continea nici un fel de explicatii utile in acest sens,

- consecintele juridice ale acestei stari de fapt si de drept sunt acelea ca persoanele fizice in cauza nu aveau obligatia inregistrarii ca persoane impozabile si nici obligatia de a colecta si varsa la bugetul de stat TVA aferenta tranzactiilor.

C. Insuficienta conturare a sintagmei "caracter de continuitate"

- venituri cu caracter de continuitate se obtin din inchirierea sau leasingul bunurilor imobile si nu din vanzarea acestora, deci legatura dintre vanzarea de terenuri sau de locuinte si veniturile cu caracter de continuitate este fortata in mod evident si nu rezista la o analiza serioasa,

- incercarea de extindere a textului art. 127, alin. (2) de la activitatile de inchiriere la cele de vanzare reprezinta o adaugire nepermisa la textul legal, adaugire ce nu se sprijina pe nici un criteriu rational de interpretare prin analogie: intre situatia analizata (vanzarea de terenuri sau de locuinte) si textul legal (obtinerea de venituri cu caracter de continuitate),

- pentru ca tranzactiile imobiliare sa fie incadrate in activitatile comerciantilor ar trebui ca acestea sa fie desfasurate de comercianti, respectiv de persoane inscrise la Oficiul Registrului Comertului, calitatea de comerciant se dobandeste prin obtinerea autorizatiilor prevazute de lege in vederea exercitarii activitatii de comert.

D. Aplicarea gresita a dispozitiilor Codului fiscal referitoare la dreptul de deducere.

- organul de inspectie fiscala a refuzat sa faca aplicarea dispozitiilor art. 145 si urmatoarele din Codul fiscal, referitoare la exercitarea dreptului de deducere al TVA, fara a se avea in vedere ca acesta putea fi exercitat dupa data de 01.01.2008 (data stabilita de catre organul fiscal ca fiind data inregistrarii in scopuri de TVA),

- potrivit jurisprudentei Curtii de Justitie Europene, dreptul de deducere TVA poate fi exercitat chiar si pentru cheltuieli efectuate anterior inceperii activitatii economice, destinate desfasurarii de operatiuni taxabile,

- in masura in care aceste tranzactii imobiliare sunt impozabile din punct de vedere al TVA, atunci ar trebui sa ne permita deducerea taxei aferente achizitiilor de materiale de constructii si manoperei realizate incepand cu data la care au considerat ca datoreaza TVA.

E. Aplicarea nelegala a cotei de 19 % pentru imobile constructii cu privire la care era aplicabila cota speciala de 5 %.

- contestam aplicarea cotei de 19 % pentru X imobile care au facut obiectul contractelor de vanzare cumparare pentru care cumparatorii indeplineau conditiile prevazute de Codul fiscal pentru a beneficia de cota redusa de 5 % si nu suntem de acord cu faptul ca declaratiile notariale fiind intocmite ulterior actului de vanzare cumparare, nu a fost respectat momentul cand a intervenit faptul generator,

- opinia noastra este ca faptul generator a intervenit la data la care au fost indeplinite formalitatile pentru transferul dreptului de proprietate de la

vanzator la cumparator, adica la momentul incheierii contractului de vanzare cumparare, in anul 2009 si nu la data la care a fost data declaratia notariala in anul 2010,

- pentru anul 2009 Codul fiscal nu prevede un termen la care trebuia data declaratia notariala in vederea indeplinirii de catre cumparator a conditiilor pentru aplicarea cotei reduse de 5 %, acesta prevedere apare doar cu data de 01 ianuarie 2010.

F. Aplicarea eronata a cotei de 19 % pentru X contracte de vanzare cumparare avand ca obiect instrainarea unor terenuri neconstruibile.

- contestam aplicare cotei de 19 % pentru contractele nr. -/ -10.2009 si nr. -/-10.2009 vizand instrainarea unor terenuri neconstruibile pentru care aducem ca argumente texte legale neechivoce si acte administrative doveditoare,

- in sensul celor aratate, invocam prevederile art. 141, alin. (2) din Codul fiscal si ale pct. 37, alin. (6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H. G. nr. 44/22.01.2004, respectiv Certificatele de urbanism nr. -/-05.2010 si nr. -/-05.2010 din care rezulta ca terenurile nu sunt construibile.

II. 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. -/ -05.2010, sunt retinute in sarcina petentului ca obligatii fiscale suplimentare suma totala de X lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilite in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de -05.2010.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei s-a intocmit in urma efectuarii unei inspectii fiscale ce a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare, declarare si virare a taxei pe valoarea adaugata aferenta activitatii desfasurate de d-l SG din loc. SC, in perioada -01.2005- -12.2009.

In urma verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca d-l SG si sotia sa d-na SD au desfasurat in perioada 2007-2009, activitati economice cu caracter de continuitate constand in Y tranzactii imobiliare, operatiuni care se incadreaza la art. 127, alin. (1) si alin. (2), din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate in perioada supusa verificarii, organele de inspectie fiscala retin ca activitatea desfasurata de contribuabil reprezinta operatiune impozabila din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata in conformitate cu prevederile art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 2, alin. (1), si (2) din

Normele metodologice de aplicare a Legii 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004.

Prin urmare, avand in vedere operatiunile economice efectuate de catre contribuabil precum si derularea lor in timp, se constata ca acesta avea obligatia sa solicite organului fiscal inregistrarea ca platitor de TVA incepand cu data de -.01.2008, obligatie pe care nu a dus-o la indeplinire, incalcand prevederile art. 153, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, motiv pentru care 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 SG cu domiciliul in loc. SC datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata stabilite suplimentar in sarcina sa la sursa TVA, obligatii fiscale aferente unor tranzactii efectuate in perioada ianuarie 2008–decembrie 2009 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 SG din loc. SC, jud. Cluj in perioada -.01.2005- -.12.2009.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de -.05.2010 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 nedecarate organelor fiscale nr. -/-.05.2010, prin care au fost retinute in sarcina contestatorului obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma totala de X lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere.

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

III.a Referitor la invocarea nulitatii inspectiei fiscale.

Din continutul documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca potrivit Avizului de inspectie fiscala nr. -/-.12.2009, se comunica d-lui SG ca incepand cu data de -.12.2009 va face obiectul unei inspectii fiscale pentru verificarea ansamblului declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru inspectia fiscala pentru: impozitul pe venituri din activitati

independente, taxa pe valoarea adaugata, contributiile sociale si alte venituri ale bugetului de stat pe perioada -.01.2004- -.12.2009, iar prin adresa nr. - /-.12.2009 contribuabilul este invitat la sediul organului fiscal in vederea clarificarii situatiei privind tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 2004-2009.

Prin adresa inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj sub nr. -/-.02.2010, contribuabilul solicita amanarea controlului fiscal pentru luna aprilie 2010 pe motivul reconstituirii documentelor in vederea acordarii dreptului de deducere a TVA-ului, solicitare care a fost aprobata de catre organul fiscal si comunicata petentului prin adresa nr. -/-.03.2010, inspectia fiscala urmand sa inceapa la data de -.04.2010.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de -.05.2010, se retine ca inspectia fiscala a inceput la data de -.04.2010 si a fost efectuata in perioada -.04.2010--.05.2010, 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 efectuării inspectiei fiscale.

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 actului atacat, pe motivul depasirii duratei inspectiei fiscale, este **neintemeiata** si pe cale de consecinta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

III.b1 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 Y.05.2010, se retine ca in perioada supusa inspectiei fiscale, d-l SG si sotia sa d-na SD au desfasurat activitati economice (construirea si vanzarea de apartamente) cu caracter de continuitate, devenind astfel persoana impozabila in scop de TVA incepand cu data de -.01.2008.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala, tranzactiile efectuate de catre contribuabil impreuna cu sotia sa in perioada noiembrie 2007-decembrie 2009, sunt in suma totala de Y lei, din care partea care ii revine petentului este in suma de Y lei si se prezinta astfel:

Nr. crt.	Perioada	Nr. tranz.	Val. totala tranz	Val. asociat	Cota TVA	TVA asociat	Majorari	Observatii
1.	noiembrie 2007							
2.	decembrie 2007							
3.	ianuarie 2008							
4.	martie 2008							
5.	iulie 2008							
6.	octombrie 2008							
7.	noiembrie 2008							
8.	decembrie 2008							
9.	februarie 2009							
10.	martie 2009							
11.	martie 2009							
12.	aprilie 2009							
13.	mai 2009							
14.	iunie 2009							
15.	august 2009							
16.	septembrie 2009							
17.	octombrie 2009							
18.	octombrie 2009							
19.	octombrie 2009							

20	noiembrie 2009							
21	noiembrie 2009							
22	decembrie 2009							
23	decembrie 2009							
	Total, din care:							
	-supuse TVA							

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate de catre persoana fizica SG in perioada supusa verificarii, respectiv X tranzactii cu apartamente, 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 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 taxei pe valoare adaugata in conformitate cu prevederile art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 2, alin. (1), si (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004.

Prin urmare, prevederile art. 126, alin. (1), 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)”,***

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

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

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

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

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

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

(2) In sensul prezentului titlu, **activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate**”.

Incepand cu data de -01.2007, in contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, la art. 125¹, alin. (1), pct. 18 din actul normativ mentionat mai sus, referitor la definirea notiunii de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, se arata:

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

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

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

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 acesta dobandind calitatea de persoana impozabila.**

Prin urmare, avand in vedere ca petentul (impreama cu sotia sa) efectueaza in perioada - 2007- - 2009 un numar de X tranzactii (apartamente) in suma de Y lei (partea care ii revine acestuia), se constata ca operatiunile economice efectuate de d-l SG 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".

Intrucat la data de - 2007 au fost incheiate Y contracte de vanzare cumparare in suma totala de Y euro (Y lei), se constata ca in luna - 2007 petentul (impreama cu sotia sa) 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, aceasta avand obligatia ca in conformitate cu prevederile art. 153, alin. (1), lit. b) din acelasi act normativ (citat mai sus), sa se inregistreze ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

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

"(1) Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie, poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. B). [...].

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

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate mai sus si avand in vedere faptul ca petentul a depasit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata la data de -.2007, acesta avea obligatia legala de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal

(pana la data de - 2007), in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii 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 de -2008**, obligatie legala care nu a fost dusa la indeplinire de catre contribuabil.

Deoarece contribuabilul nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA in termenul prevazut de dispozitiile legale, pentru a deveni platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data mentionata mai sus, organul de inspectie fiscala era indreptatit sa procedeze la stabilirea de obligatii fiscale aferente tranzactiilor efectuate dupa aceasta data (X tranzactii din perioada - 2008- - 2009), prin aplicarea procedurii sutei marite (19x100/119, respectiv 5x100/105) asupra valorii tranzactiilor efectuate de catre petent.

Din analiza continutului documentelor existente la dosarul cauzei, se constata ca organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj au procedat in mod eronat la stabilirea debitului suplimentar datorat bugetului de stat in suma de Y lei, in sensul ca s-a calculat obligatie de plata suplimentara pentru veniturile in suma de Y lei aferente tranzactiilor imobiliare realizate prin contractele de vanzare cumparare nr. - /-.10.2009 si nr. - /-.10.2009, reprezentand instrainarea unor terenuri neconstruibile.

Potrivit, Certificatelor de Urbanism nr. - /-.05.2010 si nr. - / - .05.2010 eliberate ce catre Consiliul local al com. F, jud. Cluj, din care rezulta ca *“terenul nu este construibil (latimea terenului este de 6,17 m), “terenul nu este construibil (latimea terenului este de 7,63 m)*, se constata ca terenurile care fac obiectul tranzactiilor mentionate mai sus sunt terenuri neconstruibile, astfel incat potrivit prevederilor art. 141, alin. (2), lit. f) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare aceste operatiuni sunt scutite de taxa pe valoare adaugata.

Avand in vedere faptul ca Certificatele de urbanism mentionate mai sus sunt eliberate in anul 2010 in baza P.U.G. F, aprobat prin Hotararea Consiliului local nr. - /-.01.2005, prin care sunt stabilite conditiile in care un teren poate fi construibil sau nu, se constata ca incadrarea acestor imobile in categoria de teren neconstruibil era valabila si pentru momentul in care tranzactiile au fost efectuate, respectiv la data de -.-.2010.

Intrucat, potrivit raportului de inspectie fiscala, aferent contractelor de vanzare cumparare nr. - /-.10.2009 si nr. - /-.10.2009, in sarcina petentului a fost stabilita taxa pe valoarea adaugata pentru un venit realizat in suma de Y lei si luand in considerare aspectele prezentate mai sus, se constata ca petentul nu datoreaza bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata in suma de Y lei, calculata dupa cum urmeaza:

$$Y \text{ lei} * 19x100/119 = Y \text{ lei.}$$

In contextul aspectelor prezentate mai sus, se retine ca motivele prezentate de catre d-l SG sunt in parte justificate, motiv pentru care contestatia formulata de acesta urmeaza a se admite pentru debitul stabilit suplimentar in suma de Y lei, aferenta celor doua tranzactii efectuate la data de -10.2009.

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

Asa fiind, in contextul celor prezentate mai sus, se constata ca obligatia de plata privind debitul pe care contribuabilul il datoreaza bugetului de stat la sursa taxa pe valoarea adaugata este in suma de Y lei motiv pentru care contestatia formulata de petent urmeaza a **se admite pentru suma de Y lei si se respinge ca neantemeiata pentru suma de Y lei.**

III.b2 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 ianuarie 2008-decembrie 2009.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul anterior al prezentei decizii, se constata ca petentul nu datoreaza bugetului de stat obligatia fiscala in suma de Y lei, rezulta ca acesta nu datoreaza nici suma de Y lei cu titlu de majorari de intarziere, reprezentand masura accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar in sarcina, conform principiului de drept **“*accessorium sequitur principale*”**.

Calculul majorarilor de intarziere aferent debitului in suma de Y lei, se prezinta astfel:

$$Y \text{ lei} * 175 \text{ zile} * 0,1 \% = Y \text{ lei.}$$

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 majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Din conținutul prevederilor legale citate mai sus, se reține că un contribuabil datorează bugetului de stat majorări de întârziere **“pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată”**, obligații de plată accesorii care se calculează pentru perioada cuprinsă între termenul de scadență și data stingerii debitului datorat.

Așa fiind, în contextul celor de mai sus se constată că susținerile petentului sunt justificate doar parțial și pe cale de consecință acesta datorează bugetului consolidat al statului doar accesoriile în suma de Y lei aferente obligațiilor fiscale în suma de Y lei datorate pentru perioada ianuarie 2008-decembrie 2009.

Prin urmare, contestația formulată de contribuabil referitoare la acest capăt de cerere, **urmează a fi admisă pentru suma de Y lei și respinsă ca neantemeiată pentru suma de Y lei**, reprezentând majorări de întârziere la sursa taxă pe valoarea adăugată.

III.c Cu privire la invocarea de către petent a aplicării greșite a dispozițiilor Codului fiscal referitoare la dreptul de deducere.

Referitor la invocarea de către contestator a faptului că aceste obligații sunt incorect stabilite deoarece taxa pe valoarea adăugată achitată cu ocazia achiziționării bunurilor și serviciilor necesare realizării operațiunilor economice supuse impozitării, nu a fost scăzută din taxa care a fost reținută ca datorată bugetului de stat, se constată că acest argument nu are justificare legală și pe cale de consecință nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

În acest sens, potrivit prevederilor art. 152, alin. (8) și (9) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, referitor la regimul de scutire pentru întreprinderile mici, se precizează că:

“(8) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire:

a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, în condițiile art. 145 și 146;

b) nu are voie să menționeze taxa pe factura sau alt document;

c) este obligată să menționeze pe orice factură o referire la prezentul articol, pe baza căreia se aplică scutirea.

(9) Prin norme se stabilesc regulile de înregistrare și ajustările de efectuat în cazul modificării regimului de taxă”.

Prin urmare, întrucât contribuabilul a aplicat regimul de scutire pe toată perioada supusă verificării fără a solicita înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată până la finalizarea inspecției fiscale, deși avea această obligație legală, în conformitate cu prevederile legale citate mai sus, acesta nu are dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor achiziționate.

De asemenea, prevederile art. 152, alin. (6); ale art. 153, alin. (1), lit. a) si alin. (7) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, arata ca:

„art. 152 (6) [...]. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de T.V.A., conform art. 153”.

„art. 153 (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:

[...] b) daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon;

[...] (7) In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu”,

iar la punctul 66, alin. (1), lit. d) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/22.01.2004, referitor la aplicarea prevederilor art. 153 din lege, se stipuleaza ca:

„66. (1) In cazul in care o persoana este obligata sa solicite inregistrarea in conditiile art. 153, alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, inregistrarea respectivei persoane se va considera valabila incepand cu:

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

Prin urmare, dispozitiile legale citate mai sus precizeaza ca regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA a contribuabilului, respectiv pana la data de intai a lunii urmatoare celei in care s-a comunicat persoanei impozabile actul administrativ de inregistrare si pe cale de consecinta doar dupa aceasta data o persoana impozabila are dreptul la exercitarea deducerii taxei aferente bunurilor achizitionate.

De asemenea, potrivit art. 147¹, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, se retine ca **„orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de taxa pe valoarea adaugata, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, in aceeași perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere”**, astfel incat dreptul de deducere este conditionat de inregistrarea persoanei impozabile ca platitor de TVA.

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

III.d Insuficienta conturare a sintagmei “caracter de continuitate”

Fata de acest motiv invocat de catre petent, trebuie subliniat ca acest caracter de continuitate a activitatii desfasurate de catre un contribuabil este dat de existenta contractelor succesive de vanzare a unor bunuri imobile (apartamente si terenuri), caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile. In situatia in care o persoana fizica cumpara si vinde succesiv bunuri imobile si obtine continuu venituri din astfel de activitati, veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii din punctul de vedere al TVA.

Cu alte cuvinte, cuantumul si repetabilitatea tranzactiilor imobiliare derulate care genereaza venituri din transferul tranzactiilor imobiliare determina caracterul de continuitate al veniturilor obtinute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

Potrivit precizarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de -.05.2010 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/-.05.2010, in perioada noiembrie 2007-decembrie 2009, d-l SG, in coproprietate cu d-na S D (fiecare cu cate 50%), au realizat un numar de X de tranzactii constand in vanzari de bunuri imobile in suma totala de Y, dupa cum urmeaza:

- in anul 2007, Y tranzactii imobiliare in valoare de X lei,
- in anul 2008, Y tranzactii imobiliare in valoare de Y lei,
- in anul 2009, Y tranzactii imobiliare in valoare de Y lei.

Avand in vedere ca operatiunile economice, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale si analizand operatiunile efectuate in perioada noiembrie 2007-decembrie 2009 de catre contestator, respectiv efectuarea a nu mai putin de X tranzactii imobiliare, rezulta ca acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate la punctele anterioare ale prezentei.

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

III.e. Aplicarea nelegala a cotei de 19 % pentru imobile constructii pentru care se sustine ca ar fi aplicabila cota speciala de 5 %.

Asa cum rezulta din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de -.05.2010, stabilirea in sarcina petentului a obligatiilor fiscale

suplimentare la sursa T.V.A. s-a efectuat prin aplicarea procedurii sutei marite (19x100/119, respectiv 5x100/105) asupra valorii tranzactiilor realizate de catre contribuabil in perioada ianuarie 2008-decembrie 2009 (X tranzactii in valoare totala de Y lei).

Din continutul pct. 4.1, Cap. III din Raportul de inspectie fiscala, se retine ca pentru un numar de X tranzactii imobiliare in valoare totala de Y lei, organele de inspectie fiscala au aplicat procedura sutei marite (5x100/105) in cazul cotei reduse de 5% aferenta tranzactiilor efectuate in perioada octombrie-decembrie 2009 (X=oct., X=noiemb. si X=decemb.) la care contribuabilul a prezentat documente legal valabile in vederea acordarii acestei facilitati fiscale.

Cota de 19% s-a aplicat de catre organul de inspectie fiscala pentru un numar de X de tranzactii efectuate in perioada ianuarie 2008-decembrie 2009 avandu-se in vedere faptul 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 petentul a prezentat organului de inspectie fiscala doar pentru X tranzactii imobiliare declaratii notariale care indeplinesc 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 contribuabilului sa fie efectuata in functie de documentele legale avute la dispozitie.

In contextul prevederilor legale citate mai sus, se retine ca prezentarea de catre contribuabil 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 pentru a beneficia de acesta facilitate fiscala.

In alta ordine de idei, 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 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. Admiterea contestatiei formulata de d-l **SG** cu domiciliul in loc. SC, jud. Cluj, pentru suma totala de Y lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilita 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. -/ -.05.2010.

2. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de d-l **SG** cu domiciliul in loc. SC, jud. Cluj, pentru suma totala de Y lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilita 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. -/ -.05.2010.

3. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petent 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