



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. 198/2010 **din data de 15.09.2010**

privind solutionarea contestatiei depuse de d-l **LIM** cu domiciliul in loc. V, 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 **LIM** cu domiciliul in loc. V, nr. ..., 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 nedecarate organelor fiscale nr. - /...06.2010.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatarile din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 04.06.2010 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 petentului 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 CLM, (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala fn din ...06.2010), 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 ...06.2010 si comunicat petentului la data de ...06.2010 (potrivit datei inscrise pe adresa de inaintare, confirmata de semnatura contestatorului), 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 solutioneze pe fond contestatia formulata de d-l **LIM** cu domiciliul in loc. V, jud. Cluj.

I. Petentul, prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. -/...06.2010, solicita revocarea in tot a deciziei atacate, din urmatoarele motive:

- transferul proprietatilor imobiliare efectuat de persoane fizice nu este o activitate impozabila din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata, iar calitatea de comerciant se dobandeste de acestea prin obtinerea autorizatiilor prevazute de lege, in vederea exercitarii activitatii de comert,

- autorizarea constructiilor a fost facuta in baza Legii nr. 50/1991 pentru numitii ca persoane fizice, iar Primaria Cluj-Napoca le-a incasat taxele aferente persoanelor fizice si nu persoanelor cu activitate economica, astfel ca inca de la autorizarea constructiilor acestia au fost considerati persoane fizice cu obligatii in care nu se regaseste plata TVA,

- obligatia de plata a impozitului de 2 %, sau 3 % in cazul vanzarii imobilelor din patrimoniul personal, nu poate coexista cu obligatia de colectare si plata a TVA, acest impozit fiind singura obligatie fiscala care era imperativa la momentul incheierii tranzactiilor,

- veniturile din TVA impuse persoanelor fizice, nu se regasesc in bugetele de stat aferente perioadei 2005-2009,

- anterior anului 2008, pentru persoanele fizice nu a existat posibilitatea legala de inregistrare in scopuri de TVA, procedura de inregistrare fiind aprobata prin Ordinul nr. 2224/22.12.2006 cu intrare in vigoare incepand cu data de 01.01.2007,

- contribuabilii nu pot fi obligati la plata TVA intrucat organele fiscale competente erau obligate ca in cazul in care considerau necesar sa ii inregistreze din oficiu in scopuri de TVA,

- in contractele de vanzare cumparare incheiate pretul mentionat nu cuprinde TVA intrucat la data incheierii acestora contribuabili nu erau platitori de taxa pe valoarea adaugata. Atata timp cat consumatorul final care sunt cumparatorii nu a platit in cadrul pretului si TVA, este cert ca nici vanzatorii nu pot fi obligati de organele fiscale sa achite aceste sume,

- legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu vorbeste de asociere asa cum a fost definita in decizia de impunere, iar definitia data de O.M.F.P. nr. 1415/2009 nu ne poate fi impusa, pe de-o parte pentru ca acest ordin aparut in anul 2009 nu poate retroactiva si pe de alta parte acesta constituie o interpretare extensiva si de adaugare la lege,

- este curios faptul ca, pe de o parte se calculeaza TVA pentru intreaga suma, desi nu suntem inregistrati in scopuri de TVA, iar pe de alta parte se considera ca nu avem dreptul de deducere nefiind inregistrati in scopuri de TVA.

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. -/...06.2010, sunt retinute in sarcina petentului ca obligatii fiscale suplimentare suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilite in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de ...06.2010.

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 LIM din loc. V, in perioada ...01.2005-..12.2009.

In urma verificarii efectuate, organul de inspectie fiscala a constatat ca d-l LIM si sotia sa d-na CMDau desfasurat in perioada ..10.2007-....12.2009, activitati economice cu caracter de continuitate constand in construirea a y imobile compuse din apartamente si vanzarea lor pe baza de contracte de vanzare cumparare autentificate la notar (y apartamente), operatiuni care se incadreaza la art. 127, alin. (1) si alin. (2), din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate in perioada supusa verificarii, organul de inspectie fiscala retine ca activitatea desfasurata de contribuabil reprezinta operatiune impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea 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 01.12.2007, 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 LIM cu domiciliul in loc. V datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata stabilite suplimentar in sarcina sa la sursa TVA, obligatii fiscale aferente unor tranzactii efectuate in perioada decembrie 2007–august 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 LIM din loc. V, jud. Cluj in perioada 01.01.2005-31.12.2009.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...06.2010 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 anulara in totalitate a acestor diferente de impozite retinute in sarcina sa, aducand in sprijinul solicitarii sale argumentele prezentate in sinteza la pct. I al prezentei.

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

Din continutul raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 06.2010, se retine ca in perioada supusa inspectiei fiscale, d-l LIM si sotia sa d-na CMD 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 01.12.2007.

Tranzactiile efectuate de catre contribuabil impreuna cu sotia sa in perioada octombrie 2007-august 2009, sunt in suma totala de y lei, din care partea care ii revine petentului este in suma de y lei si se prezinta dupa cum urmeaza:

Nr. crt.	Perioada	Nr. tranz.	Val. totala tranz	Val. asociat	Cota TVA	TVA asociat	Majorari	Observatii
1.	octomb. 2007	y	y	y	scutit	scutit	-	
2.	noiemb. 2007	y	y	y	scutit	scutit	-	
3.	decemb. 2007	y	y	y	19%	y	y	
4.	martie 2008	y	y	y	19%	y	y	
5.	mai 2008	1	y	y	19%	y	y	

6.	iulie 2008	y	y	y	19%	y	y
7.	aprilie 2009	y	y	y	5%	y	y
8.	mai 2009	y	y	y	5%	y	y
9.	august 2009	y	y	y	19%	y	y
	Total	y	y	y		y	y

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate de catre persoana fizica LIM in perioada supusa verificarii, respectiv y 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 2007-2009 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 01.01.2007, 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 (impreuna cu sotia sa) efectueaza in perioada octombrie 2007-august 2009 un numar de y tranzactii (apartamente) in suma totala de **6.892.214** lei, se constata ca operatiunile economice efectuate de d-l LIM 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 ...octombrie 2007 au fost incheiate y contracte de vanzare cumparare in suma totala de y euro (y lei), se constata ca in luna octombrie 2007 petentul (impreuna 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 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 ...10.2007, acesta avea obligatia legala de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal (pana la data de ... noiembrie 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 01.12.2007**, 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 (.y tranzactii din perioada decembrie 2007-august 2009 in valoare de y lei), prin aplicarea procedurii sutei marite (19x100/119, respectiv 5x100/105) asupra valorii tranzactiilor efectuate de catre petent.

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

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

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 decembrie 2007- august 2009.

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

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentului nu sunt justificate si pe cale de consecinta acesta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriile aferente obligatiilor fiscale datorate pentru tranzactiile efectuate in perioada decembrie 2007-august 2009, astfel incat contestatia formulata de contribuabil referitoare la acest capat de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma de y, reprezentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata.

III.c Cu privire la invocarea faptului ca organele fiscale au retinut gresit ca cei doi vanzatori ar forma o asociere, iar stabilirea pragului de 35.000 Euro s-a raportat la aceasta situatie.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...06.2010, organul de inspectie fiscala a retinut ca d-l LIM, impreuna cu sotia sa CMD au desfasurat in perioada verificata activitati economice cu caracter de continuitate, constand in construirea a y imobile cu mai multe apartamente si vanzarea a y apartamente nou construite, devenind astfel persoana impozabila din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata.

Pentru clarificarea notiunii de persoana impozabila, precum si tratamentul fiscal aplicat asocierilor, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, aplicabile sunt prevederile art. 125¹, pct. 18; art. 127 alin. (9) si art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2007, unde se precizeaza:

„Art. 125¹ (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.**”*

*"Art. 127 (9) **Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizatii fara personalitate juridica este considerat persoana impozabila separata pentru acele activitati economice care nu sunt desfasurate in numele asocierii sau organizatiei respective**”.*

"Art. 152. (1) Persoana impozabila stabilita în 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 rotunjestea 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)."

Prin urmare, raportat la prevederile legale citate mai sus, se retine ca in situatia in care mai multe persoane fizice vand bunuri imobile detinute in coproprietate, stabilirea plafonului privind obligatia de inregistrare in scopuri de TVA, trebuie privita prin prisma asocierii ca forma de organizare fara personalitate juridica.

In situatia mentionata, este evident faptul ca persoana fizica nu poate fi privita in mod individual, intrucat **fiind vorba de realizarea unor operatiuni economice in asociere cu alte persoane, aceasta nu poate actiona independent, nici in ceea ce priveste indeplinirea obiectivelor propuse si nici in valorificarea rezultatelor obtinute din activitatea desfasurata in asociere.**

Prin urmare, intrucat bunurile imobile sunt detinute in coproprietate, decizia privind efectuarea vanzarii bunurilor nu este operatiune independenta pentru fiecare asociat, deoarece pentru realizarea acestora sunt necesare acordul si semnatura celorlalti coproprietari, astfel ca fiecare partener actioneaza in numele asocierii si nu in nume propriu, iar pe cale de consecinta **pentru a determina existenta obligatiei de inregistrare in scopuri de T.V.A. tranzactiile se vor analiza la nivelul asocierii.**

Deoarece, in speta in cauza, d-l LIM, impreuna cu sotia sa CMD actioneaza in numele asocierii si nu in nume propriu, plafonul de scutire (art. 152, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003, cu modificarile si completarile ulterioare), se analizeaza la nivelul asocierii.

In consecinta, in mod corect si legal a procedat organul de inspectie fiscala cand a stabilit ca moment al depasirii plafonului de scutire ca fiind data de 10.10.2007, astfel incat **motivele invocate de petent nu sunt justificate.**

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

Referitor la invocarea de catre contestator a faptului ca aceste obligatii sunt incorect stabilite deoarece taxa pe valoarea adaugata achitata cu ocazia achizitionarii bunurilor si serviciilor necesare realizarii operatiunilor economice supuse impozitarii, nu a fost scazuta din taxa care a fost retinuta ca datorata bugetului de stat, se constata ca acest argument nu are justificare legala si pe cale de consecinta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

In acest sens, potrivit prevederilor art. 152, alin. (8) si (9) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, referitor la regimul de scutire pentru intreprinderile mici, se precizeaza ca:

“(8) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire:

a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, in condițiile 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 toata perioada supusa verificarii fara a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana la finalizarea inspectiei fiscale, desi avea aceasta obligatie legala, in conformitate cu prevederile legale citate mai sus, acesta nu are dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor achizitionate.

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

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

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

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

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

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

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

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

Prin urmare, dispozitiile legale citate mai sus precizeaza ca regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA a 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.e Cu privire la invocarea de catre petent a faptului ca obligatia de plata a impozitului de 2 %, sau 3 % in cazul vanzarii imobilelor din patrimoniul personal, nu poate coexista cu obligatia de colectare si plata a taxei pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste acest aspect, organul de solutionare a contestatiei retine ca obiectul prezentei contestatii il reprezinta obligatiile fiscale stabilite suplimentar in sarcina petentului prin Decizia de impunere nr. -/.....06.2010, respectiv debitul si majorarile de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata si nu stabilirea prin alte acte a unor obligatii care excede cauzei deduse prezentei judecati.

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

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

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

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

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

Prin urmare, motivul invocat de catre petent nu are justificare legala si nu este de natura sa conduca la concluzia stabilirii eronate de catre organul de inspectie fiscala a obligatiilor de plata la sursa taxa pe valoarea adaugata si pe cale de consecinta nu poate fi luat in considerare pentru solutionarea favorabila a contestatiei.

III.e Cu privire la invocarea de catre petent a altor aspecte:

- Referitor la autorizarea constructiilor.

Chiar daca autorizarea constructiilor a fost facuta pentru cei doi contribuabili ca persoane fizice, datorita numarului mare de tranzactii efectuate (y apartamente), din punct de vedere fiscal acestia au desfasurat o activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si pe cale de consecinta intra in categoria persoanelor impozabile din punct de vedere al TVA, 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.

- Referitor la inexistenta normelor privind inregistrarea in scopuri de TVA a persoanelor fizice.

Potrivit art. 153, alin. (1), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal o persoana impozabila care realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire. In ceea ce priveste inregistrarea petentului in scopuri de TVA, aplicabile sunt prevederile Ordinului nr. 2224/22.12.2006 pentru aprobarea unor proceduri privind inregistrarea si gestiunea persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA care au intrat in vigoare de la data de 03.01.2007, ori obligatia contribuabilului pentru inregistrare a intervenit in luna octombrie 2007 data la care prevederile legale mentionate erau in vigoare.

- Referitor la faptul ca pretul din contractele de vanzare cumparare nu cuprinde TVA.

Din documentele prezentate organului de inspectie fiscala rezulta ca toate imobilele au fost instrainate catre persoane fizice, pretul inscris in contracte este pret final, astfel ca TVA de plata s-a calculat potrivit prevederilor pct. 23, alin. (2), Titlul VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H. G. nr. 44/22.01.2004, prin aplicarea „*procedurii sutei marite pentru determinarea taxei*”, respectiv 19x100/119 in cazul cotei standard si 5x100/105 in cazul cotei reduse.

- Referitor la faptul ca veniturile din taxa pe valoarea adaugata din tranzactiile imobiliare nu se regasesc in bugetele de stat aferente perioadei 2005-2009.

Aceasta sustinere a petentului este infirmata de faptul ca taxa pe valoarea adaugata este stipulata de urmatoarele acte normative:

Legea bugetului de stat pe anul 2007 nr. 486/27.12.2006 la Cap. 2, art. 3 – Venituri pct. a3.

Legea bugetului de stat pe anul 2008 nr. 388/31.12.2006 la Cap. 2, art. 3 – Venituri pct. a3.

Legea bugetului de stat pe anul 2009 nr. 18/26.02.2009 la Art. 2, Anexa 1 - pct. A4.

In alta ordine de idei se poate arata ca prevederile legale mentionate mai sus, stipuleaza taxa pe valoarea adaugata ca venit la bugetul de stat in ansamblu ei fara sa fie defalcata pe diferitele ei componente, asa cum de altfel sunt cuprinse in lege si alte impozite sau taxe, astfel incat invocarea de catre petent a faptului ca veniturile din taxa pe valoarea adaugata impuse persoanelor fizice nu se regasesc in bugetele de stat, nu este justificata.

Fata de argumentele prezentate mai sus, rezulta ca motivele invocate de catre petent nu sunt justificate si pe cale de consecinta acestea nu pot fi retinute pentru solutionarea favorabila a contestatiei.

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 **LIM** cu domiciliul in loc. V, 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 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.

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

DIRECTOR EXECUTIV