



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. 154/2010

privind solutionarea contestatiei depuse de **BMM**
cu domiciliul in mun. Gherla, 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. -/....06.2010, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 2, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de d-na **BMM** cu domiciliul in mun. Gherla, 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. -/...04.2010.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de04.2010 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 contribuabilei 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 Societatea Civila de Avocati L,M,S si Asociatii din mun. Cluj-Napoca, (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala fn din05.2010), 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 ...04.2010 si comunicat petentei la data de ...05.2010 (potrivit datei postei inscrise pe confirmarea de primire aflata in copie la dosarul cauzei), iar contestatia a fost transmisa prin posta la data de06.2010 (potrivit datei inscrise pe plicul de expediere existent la dosar), fiind inregistrata la organul fiscal sub nr. -/....06.2010.

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-na **BMM** cu domiciliul in mun. Gherla, jud. Cluj.

I. Petenta, prin contestatia formulata solicita anulara Deciziei de impunere nr. -/...04.2010, a Raportului de inspectie fiscala nr. -/...04.2010, precum si a Deciziei de instituire a masurilor asiguratorii nr. -/...05.2010, in principal pentru anulara obligatiilor de plata in suma totala de y lei, iar in subsidiar refacerea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala cu luarea in considerare a celor aratate in cuprinsul contestatiei formulate.

In sustinerea solicitarii sale privind anulara actelor administrativ fiscale atacate, contestatoarea invoca in principal urmatoarele aspecte:

- inteleg sa invoc nulitatea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala deoarece inspectia fiscala a depasit termenul de 3 luni prevazut de art. 104, alin. 1 din Codul de procedura fiscala, intrucat aceasta a inceput inca din anul 2009 asa cum rezulta din Procesul Verbal nr. -/...12.2009 si Decizia de instituire a masurilor asiguratorii nr. -/...12.2009,

- invocam nulitatea actelor atacate si din perspectiva dreptului de control si modului de lucru al organelor fiscale, deoarece controlul nu era posibil pana cand nu este determinata baza de impunere a unei persoane fizice nedeclarata fiscal ca fiind platitoare de TVA, ori controlul ar fi trebuit precedat de o reancadrare a tranzactiilor imobiliare desfasurate de subsemnatul ca persoana fizica si sa fie emisa in prealabil o decizie de reancadrare, in baza art. 86, alin. 1 din Codul de procedura fiscala.

- nu am calitatea de persoana impozabila in sensul art. 127 din Codul fiscal, intrucat subsemnata nu am calitatea de producator, comerciant, prestator de servicii si nu am desfasurat prin tranzactiile efectuate activitati extractive, agricole, specifice profesiilor libere sau asimilate acestora, iar tranzactiile imobiliare efectuate nu constituie activitate economica de exploatare a bunurilor in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate,

- nu ne aflam in prezenta unei activitati care sa aiba ca scop obtinerea de venituri cu caracter de continuitate avand in vedere intervalul destul de mare dintre tranzactii, iar numarul tranzactiilor este diferit in fiecare an,

- prevederea din Codul fiscal privind faptul ca nu este scutita de TVA livrarea de constructii noi a aparut de circa 2 ani, persoanele fizice care au desfasurat asemenea operatiuni nu puteau sa se inregistreze ca platitori de TVA chiar daca ar fi dorit acest lucru, iar din certificatul de atestare fiscala eliberat la sfarsitul anului 2009 rezulta ca nu am datorii la bugetul de stat,

- daca aceste tranzactii ar fi taxabile, in baza Legii nr. 36/1995 notarul public ar fi trebuit sa asigure mentionarea in actul de vanzare ca

operatiunea este taxabila, deoarece TVA intra in cuprinsul pretului pe care trebuie sa-l primeasca vanzatorul, notarul trebuind sa atraga atentia partilor asupra platii TVA-ului daca aceasta taxa s-ar fi datorat si chiar sa refuze incheierea actului de vanzare cumparare,

- toate tranzactiile retinute in sarcina mea au privit imobile asupra carora nu am avut drept de proprietate exclusiva, ci doar o cota parte de $\frac{1}{2}$ impreuna cu sotul BI, iar cota parte de $\frac{1}{2}$ este detinuta de numitul SST si sotia sa SSE,

- organele fiscale au retinut gresit ca cei patru vanzatori ar forma o asociere, desi de nicaieri nu rezulta aceasta, iar simpla existenta a unei coproprietati sau a unei codevalmasii nu echivaleaza cu o asociere, cu sublinierea ca potrivit Codului fiscal, coproprietatea in sine nu inseamna ca persoana impozabila ar fi un grup de persoane,

- in ipoteza in care subsemnatul as fi o persoana impozabila, calculul TVA din perspectiva pragului de 35.000 Euro ar trebui sa se raporteze la un sfert din pretul incasat din tranzactiile efectuate, nefiind admisibil ca pentru stabilirea acestui prag sa se ia in considerare si veniturile realizate de catre ceilalti vanzatori,

- daca se considera ca as fi platitor de TVA, solicit sa se acorde dreptul de deducere pentru cheltuielile efectuate, argumentul retinut de organele fiscale potrivit caruia nu as avea drept de deducere deoarece nu sunt persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, nu este pertinent,

- raportat la cele aratate mai sus, precizez ca in anul 2007 nu as deveni platitor deoarece partea de pret care mi-ar reveni este sub plafonul de 35.000 Euro, iar in anul 2008 depasirea plafonului ar avea loc in luna august cu dobandirea calitatii de platitor de TVA incepand cu data de ... 10.2008, data dupa care in acest an nu au fost efectuate alte tranzactii. Aferent tranzactiei in suma de y lei efectuata in anul 2009, subsemnatei ii revine o cota de venit in suma de y lei, situatie in care as datora TVA in cuantum de y lei, din care dupa deducerea TVA aferent cheltuielilor efectuate de catre subsemnatul (y lei) as avea de incasat de la stat suma de y lei.

- chiar si ipoteza in care s-ar considera ca persoana impozabila as fi impreuna cu sotul meu, calculul ar fi in principiu acelasi cu cel prezentat mai sus si am fi devenit platitori de TVA incepand cu data de ...10.2008, cuantumul obligatiilor fiscale datorate fiind diferit de cel retinut prin actul de control,

- in cazul in care s-ar mentine interpretarea ca in ceea ce priveste pe subsemnata trebuie sa se ia in considerare pretul total al tuturor tranzactiilor efectuate, ar trebui ca din suma totala de plata sa se scada TVA-ul aferent cheltuielilor efectuate, iar diferenta de TVA ramasa de plata sa se imparta la patru, pentru fiecare din vanzatori,

- nu sunt de acord nici cu decizia de instituire a masurilor asiguratorii, intrucat in opinia noastra nu datorez TVA, si daca s-ar interpreta ca se datoreaza TVA, dimpotriva subsemnata as avea de incasat TVA de la stat, sau cel putin cuantumul acestuia ar fi diminuat considerabil,

- in cuprinsul deciziei pe care o atac, apar citate articole din O.G. nr. 92/2003 care se refera la cu totul alte aspecte decat cele mentionate in decizie, respectiv art. 125 care se refera la inlesniri la plata sau art. 168 cu referire la cheltuielile de executare silita.

II. 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. -/ 04.2010, sunt retinute in sarcina petentei ca obligatii fiscale suplimentare suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilite in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de ..04.2010.

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-na BMM din mun. Gherla, in perioada 01.2005-.....12.2009.

In urma verificarii efectuate, organul de inspectie fiscala a constatat ca d-na BMM, impreuna cu BI, SSE si SST au desfasurat in perioada ..01.2007-.....12.2009 activitati economice cu caracter de continuitate constand in construirea a 2 imobile cu mai multe apartamente si vanzarea a x apartamente nou construite, acestea reprezentand operatiuni taxabile potrivit art. 141, alin. (1), lit. f) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit documentelor prezentate in timpul controlului, organul de inspectie fiscala a retinut ca incepand cu anul 2006 acestia au procedat la angajarea unor costuri pentru construirea unor imobile, pentru ca dupa finalizarea lucrarilor de construire si luarea in folosinta sa le instraineze catre terte persoane, pe baza de contracte de vanzare cumparare autentificate la notar.

Prin urmare, s-a constatat ca d-na BMM, impreuna cu ceilalti asociati au efectuat in perioada ...08.2007-.....2009 un numar de x tranzactii imobiliare, in valoare totala de y lei, din documentele prezentate organului de inspectie fiscala (autorizatii, contracte de vanzare cumparare, etc.), rezultand ca cei patru sunt coproprietari al imobilelor vandute in cota de 1/4 parte fiecare.

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate de catre contribuabila in perioada supusa verificarii, organul de inspectie fiscala constata ca activitatea desfasurata de acesta 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 contribuabila precum si derularea lor in timp, se retine ca acesta avea obligatia sa solicite organului fiscal inregistrarea ca platitor de TVA incepand cu data de ...11.2007, obligatie pe care nu a dus-o la indeplinire, incalcand prevederile art. 153, alin. (1), lit. b) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, motiv pentru care organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea in sarcina contribuabilei a obligatiilor fiscale care fac obiectul prezentei contestatii.

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

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca d-na BMM cu domiciliul in mun. Gherla datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata stabilite suplimentar in sarcina sa la sursa taxa pe valoarea adaugata, obligatii fiscale aferente unor tranzactii efectuate in perioada noiembrie 2007 - ... 2009 constand in vanzarea unor bunuri imobile, in conditiile in care contribuabila 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.

Perioada verificata: ...01.2005-.....2009.

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-na BMM din mun. Gherla in perioada ...01.2005-.....2009.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de04.2010 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. -/...04.2010, prin care au fost retinute in sarcina contestatoarei obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere.

Petenta 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 de catre petenta a nulitatii actelor administrative atacate.

Din continutul documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca potrivit Avizului de inspectie fiscala nr. -/....01.2010 care a fost transmis contribuabilei la data de2010 prin posta cu confirmare de primire, se comunica acesteia ca incepand cu data de01.2010 va face obiectul unei inspectii fiscale pentru taxa pe valoarea adaugata (tranzactii imobiliare) aferenta perioadei 2007-2009.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ..04.2010, reiese ca inspectia fiscala a fost efectuata in perioada ...02.2010-....04.2010, 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 acesteia nu se sanctioneaza de legiuitor cu nulitatea actelor intocmite in urma efectuării inspectiei fiscale.

Invocarea de catre contestatoare a nulitatii actului administrativ fiscal atacat in ceea ce priveste modul de desfasurare a inspectiei fiscale, respectiv faptul ca aceasta nu era posibila pana cand nu este determinata baza de impunere a unei persoane fizice nedeclarata fiscal ca fiind platitoare de TVA, nu este justificata.

In acest sens, mentionam ca inspectia fiscala a fost precedata de un control inopinat ce a avut ca obiect verificarea aspectelor privind tranzactiile imobiliare efectuate de catre contribuabil in perioada 2007-2009, incheiat prin intocmirea Procesului Verbal din data de01.2010.

In ceea ce priveste emiterea de catre organul fiscal a unei decizii referitoare la stabilirea bazei de impunere, aratam ca dispozitiile art. 86, alin. (3) din in Ordonanta Guvernului nr. 92/ 24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, arata:

„(3) Decizia de impunere se emite, daca este necesar, si in cazul in care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 89.”

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 petenta a exceptiei privind nulitatea actului atacat, pe motivul depasirii duratei inspectiei fiscale, precum si a modului de desfasurare a inspectie 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 ... 04.2010 se retine ca incepand cu anul 2006, d-na BMM, impreuna cu BI, SSE si SST, angajaza costuri pentru construirea a doua imobile cu mai multe apartamente, in baza unor autorizatii eliberate de Primaria Gherla, pe care le i-au in folosinta in baza unor Procese Verbale de dare in folosinta eliberate de aceiasi institutie.

In perioada ...2007–...2009 contribuabilei impreuna cu ceilalti asociati instraineaza x apartamente construite, pentru suma totala de y lei, din care cota parte de ¼ revine d-naui BMM.

Situatia celor x tranzactii efectuate de catre contribuabila, impreuna cu ceilalti parteneri este prezentata in anexa nr. 1 la Raportul de inspectie fiscala, dupa cum urmeaza:

Nr. crt.	Perioada	Nr. tranz.	Val. totala	Val. TVA	Observatii
1.	August 2007	1	y	-	
2.	Septembrie 2007	2	y	-	
3.	Octombrie 2007	1	y	-	
4.	Noiembrie 2007	1	y	y	
5.	Ianuarie 2008	1	y	y	
6.	August 2008	x	y	y	
7.	Septembrie 2008	3	y	y	
8.	Noiembrie 2009	1	y	y	

	Total	x	y	y
--	-------	---	---	---

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate de catre persoana fizica BMM, impreuna cu ceilalti asociati in perioada supusa verificarii, precum si derularea acestora in timp, organul de inspectie fiscala concluzioneaza ca 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 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, se constata ca activitatea desfasurata in anii 2007-2009 de catre d-na BMM prin exploatarea unor bunuri corporale, respectiv construirea si valorificarea a x apartamente, 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, prevederile art. 126, alin. (1), titlu VI din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, referitoare la operatiuni impozabile, arata:

„(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) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, 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, [..]”.

De asemenea, prevederile art. 153, alin. (1), lit. b) si alin. (2) 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. [...],***

*(2) In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice”.***

iar la pct. 66, alin. (2), lit. c) din Titlu VI „Taxa pe valoarea adaugata” din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, se precizeaza:

*(2) In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice”.***

Intrucat in perioada august–septembrie 2007 au fost incheiate 3 contracte de vanzare cumparare, in suma totala de y lei (anexa nr. 1 la RIF), se constata ca la data de09.2007 s-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.

Prin urmare, petenta avea obligatia ca pana la data de 10 octombrie 2007 sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile art. 153, alin. (1), lit. b) din acelasi act normativ, acesta urmand sa devina platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.11.2007.

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 rotunjesta 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 s-a depasit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata la data de ..09.2007, petenta avea obligatia legala de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, 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 01.11.2007**, obligatie legala care nu a fost dusa la indeplinire de catre contribuabil.

Deoarece contribuabila nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA in termenul prevazut de dispozitiile legale, organul de inspectie fiscala procedeaza la stabilirea de obligatii fiscale in suma y lei, aferente celor x tranzactii (anul 2007=1, anul 2008=x, anul 2009=1) efectuate dupa data mentionata mai sus, in valoare de y lei (cota parte care revine petentei din valoarea totala de y lei).

Prin urmare, in baza prevederilor legale citate mai sus, organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea obligatiilor fiscale datorate de petent la sursa taxa pe valoarea adaugata pentru **“perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale**, prin aplicarea

procedeului sutei marite (19 x 100/119) asupra valorii tranzactiilor efectuate (y lei).

In ceea ce priveste invocarea de catre petenta a faptului ca nu este persoana impozabila in sensul prevederilor Codului fiscal, precizam ca aceasta sustinere a contestatorului este infirmata de prevederile art. 125¹, alin. (1), pct. 18, din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, (aplicabile incepand cu data de 01.01.2007), unde referitor la semnificatia unor termeni si expresii privind taxa pe valoarea adaugata, se arata ca:

„(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***”,

iar la art. 127, alin. (1), (2) din acelasi act normativ, se 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 profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate***”.

De asemenea, dispozitiile pct. 3, alin. (1), Titlul VI din Normele metodologice de aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, pentru aplicarea art. 127, alin. (2) din lege, referitor la veniturile obtinute de persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala, precizeaza:

„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 cu plata in conditiile in care sunt realizate 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.

Astfel, persoanele fizice care efectueaza activitati in urma carora obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor 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**, cand persoana fizica **dobandeste calitatea de persoana impozabila**.

Prin urmare, avand in vedere ca petenta impreuna cu ceilalti asociati, efectueaza in perioada ...2007-... 2009 un numar de x tranzactii reprezentand apartamente nou construite, se constata ca organul de inspectie fiscala a procedat legal la considerarea operatiunilor economice efectuate de d-na BMM ca avand caracter de continuitate si pe cale de consecinta ca fiind 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 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. -/.04.2.0, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj sub nr. -/...04.2010.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, astfel incat contestatia formulata de contribuabila referitoare la **suma de y lei**, reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata, **urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata** pentru acest capat de cerere.

III.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 contribuabilei pentru debitul de plata datorat pentru perioada .2007- 2009.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul anterior al prezentei decizii, in sarcina contestatoarei a fost mentinut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei, 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 ***“accesorium 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 petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta acesta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriile aferente obligatiilor fiscale stabilite pentru perioada .. 2007-... 2009, astfel incat contestatia formulata de contribuabila referitoare la acest capat de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma de y lei, reprezentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata.

III.c Cu privire la invocarea faptului ca organele fiscale au retinut gresit ca cei patru 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 de04.2010, organul de inspectie fiscala au retinut ca d-na BMM impreuna cu BI, SST si SSE au desfasurat in perioada verificata activitati economice cu caracter de continuitate, constand in construirea a 2 imobile cu mai multe apartamente si vanzarea a x 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 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).**"*

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-na BMM, impreuna cu ceilalti asociati 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 de09.2007, astfel incat **motivele invocate de petenta in ceea ce priveste data inregistrarii ca platitor de TVA, nu este justificata.**

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

Referitor la invocarea de catre contestatoare 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 colectata 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 conditiile art. 145 si 146;

b) nu are voie sa mentioneze taxa pe factura sau alt document;

c) este obligata sa menționeze pe orice factura o referire la prezentul articol, pe baza careia se aplica scutirea.

(9) Prin norme se stabilesc regulile de inregistrare si ajustarile de efectuat in cazul modificarii regimului de taxa”.

Prin urmare, intrucat contribuabila 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, se retine ca aceasta nu are dreptul la deducerea taxei aferenta bunurilor achizitionate.

De asemenea, prevederile art. 152, alin. (6); ale art. 153, alin. (1), lit. b) si alin. (7) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza 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 H. G. nr. 44/22.01.2004, referitoare la aplicarea prevederilor art. 153 din lege, se arata:

„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 contribuabilei, 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 aceeaasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere”**, astfel incat dreptul de deducere este conditionat de inregistrarea persoanei impozabile ca platitor de TVA.

Intrucat potrivit prevederilor legale mentionate, se constata ca pentru intreaga perioada supusa verificarii contribuabilei 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 Referitor la contestarea de catre petent a Deciziei de instituire a masurilor asiguratorii nr. -/....05.2010.

Potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, in urma incheierii inspectiei fiscale in baza caruia a fost intocmit actul administrativ fiscal prin care au fost stabilite in sarcina petentei obligatii fiscale suplimentare, organul de control a luat masura emiterii Deciziei de instituire a masurilor asiguratorii nr. -/....05.2010 pentru suma de y lei, in conformitate cu prevederile art. 129, alin. (4) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Solutionarea acestui capat de cerere din contestatia formulata de catre petenta intra sub incidenta prevederilor art. 129, alin. (11) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de

procedura fiscala, unde referitor la poprirea si sechestru asiguratoriu, se precizeaza:

„(11) Impotriva actelor prin care se dispun si se duc la indeplinire masurile asiguratorii cel interesat poate face contestatie in conformitate cu prevederile art. 172”.

iar la art. 172, alin. (1) si alin. (4) din acelasi act normativ, se arata:

„(1) Persoanele interesate pot face contestatie impotriva oricarui act de executare efectuat cu incalcarea prevederilor prezentului cod de catre organele de executare, precum si in cazul in care aceste organe refuza sa indeplinească un act de executare in conditiile legii.

[...] (4) Contestatia se introduce la instanta judecatoreasca competenta si se judeca in procedura de urgenta”.

Prin urmare, avand in vedere prevederile legale mentionate, se constata ca organul de solutionare a contestatiei din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a jud. Cluj nu are competenta materiala pentru aplicarea prevederilor legale citate mai sus si pe cale de consecinta nu se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere.

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-na BMM cu domiciliul in mun. Gherla, jud. Cluj, pentru suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere 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. -/...04.2010.

2. Constatarea necompetentei materiale a Serviciului Solutionare Contestatii din cadrul D.G.F.P. a jud. Cluj pentru solutionarea contestatiei formulata impotriva capatului de parere privind Decizia de instituire a masurilor asiguratorii nr. -/..05.2010.

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

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

DIRECTOR EXECUTIV