

DECIZIA NR. 2898/2018
privind soluționarea contestației depuse de
GN, din com. S, jud. V,
înregistrată la D.G.R.F.P. V sub nr. 33474/01.11.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice V, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de către A.J.F.P. V- Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, prin adresa nr. 4553/31.10.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. V sub nr. 33474/ 01.11.2017, cu privire la contestația formulată de GN, C.N.P. X, RO X, având domiciliul fiscal în com. S, str. Constelației nr. 17, județul V.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. V sub nr. 4553/17.10.2017, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice X/31.08.2017, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală Y/31.08.2017 și **are ca obiect suma parțială de T lei reprezentând TVA.**

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data preluării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice X/31.08.2017, respectiv data de **11.09.2017**, conform adresei anexată la dosarul contestației și data depunerii contestației la A.J.F.P. V, respectiv data de **17.10.2017**, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții aplicată pe contestația în original.

Contestația este formulată de d-na GN, C.N.P. X și prezintă în original semnătura acesteia.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice V, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de GN, C.N.P. X, din com. S, jud. V.

I. Prin contestația formulată, d-na GN din com. S, jud. V, solicită desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. X/31.08.2017 emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice V– Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1 în baza Raportului de inspecție fiscală Y/31.08.2017, prin care a fost stabilită suplimentar de plată **TVA în sumă de Y lei.**

Petenta se îndreaptă împotriva TVA în sumă de T lei aferentă perioadei 01.01.2010-31.12.2010, pentru care solicită anularea deciziei de impunere contestate, și solicită în subsidiar și anularea accesoriilor aferente, potrivit principiului „accesoriul urmează principalul”.

În dezvoltarea motivelor de fapt și de drept pe care își bazează contestația, contribuabila face referire doar la aspecte de ordin procedural, respectiv consideră că pentru anul 2010 pentru care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de T lei, era prescris dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale.

Petenta consideră că numai în momentul în care are loc operațiunea care generează venituri impozabile se poate vorbi de constituirea bazei de impunere, care generează creanțe fiscale, termene de prescripție și se naște dreptul organului fiscal de a urmări legalitatea operațiunilor privind înregistrarea în contabilitate și de a determina obligații fiscale. Contribuabila precizează că baza de impunere pentru veniturile care au generat TVA o constituie veniturile impozabile aferente anului 2010 și că nu datora TVA aferent acestor venituri deoarece termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale s-a împlinit la data de 1 ianuarie 2016.

În susținerea solicitărilor sale, contestatara invocă Decizia nr. 437/R din 11.06.2009 a Curții de Apel V, nr. 11845/R din 05.12.2005 a Curții de Apel Cluj, nr. 1793/04.04.2014, nr. 4605/02.12.2014 și nr. 951/26.02.2014 a I.C.C.J., Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 7/2011, precum și adresa nr. 712884/30.06.2016 a Direcției Generale de Legislație Cod procedură

fiscală, reglementări nefiscale și contabile.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice X/31.08.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Y/31.08.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. V- Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1, au satabilit suplimentar de plată în sarcina d-nei GN TVA în sumă de Y lei.

Conform constatărilor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. Y/31.08.2017, organe de control din cadrul A.J.F.P. V- Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1 au efectuat în perioada 28.12.2016- 24.08.2017 o inspecție fiscală parțială la persoana fizică GN, care a vizat TVA pentru perioadele 27.10.2009- 30.11.2009, 01.01.2010-28.02.2010, 01.04.2010-31.05.2010 și 01.07.2010- 31.12.2015. Inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 16.01.2017- 30.07.2017 pentru solicitarea de informații de la alte instituții și de la notarii publici.

La stabilirea perioadei supuse inspecției fiscale organele de control au avut în vedere faptul că persoana fizică GN, identificată prin CNP X, a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 27.10.2009 – 01.04.2013, pentru care a depus deconturi de TVA după expirarea termenului legal de depunere a acestora, respectiv în 19.02.2013 și în 26.02.2013, excepție făcând doar deconturile de TVA aferente lunilor decembrie 2009, martie 2010 și iunie 2010, care au fost depuse în termen legal.

Echipa de inspecție precizează că persoana fizică a fost înregistrată în scopuri de TVA (deținând codul de înregistrare fiscală RO X) începând cu data de 27.10.2009 urmare a depășirii plafonului de scutire prevăzut la art. 152, alin. (2) din Codul fiscal (conform mențiunii din formular 020- Declarație de înregistrare fiscală depus de contribuabil) iar în deconturile de TVA a înscris codul CAEN 6820- „Închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate” .

În perioadele supuse verificării, respectiv 27.10.2009-30.11.2009, 01.01.2010-28.02.2010, 01.04.2010- 31.05.2010 și 01.07.2010- 31.12.2015, d-na GN și-a desfășurat activitatea în mod individual.

Inspectorii fiscali menționează că deși tranzacțiile cu terenuri avute în vedere în cauză au fost efectuate de către contribuabilul GA cu soția, ca bunuri comune, aceștia s-au înregistrat în mod separat în scopuri de TVA.

Totodată aceștia precizează că din analiza deconturilor de TVA depuse pentru lunile decembrie 2009 și martie 2010, atât de GA Gabriel pe cod fiscal Y cât și de GN pe cod fiscal X, s-a constatat că aceștia au declarat ca TVA de plată, sume identice, respectiv 950 lei și 335 lei. Având în vedere acest aspect, organele de inspecție fiscală apreciază în temeiul art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, că cei doi contribuabili soț-soție, pentru bunurile deținute în comun, au stabilit o cotă de proprietate de 50%.

Având în vedere faptul că petenta contestă parțial aspectele cu influență fiscală prezentate de organele de control în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice X/31.08.2017, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

Conform Raportului de inspecție fiscală și Anexei nr. 11 la Rif- *Situația privind TVA de plată*, TVA contestată în sumă de T lei este aferentă contractelor încheiate în perioadele 27.10.2009- 30.11.2009, 01.01.2010- 28.02.2010, 01.04.2010- 31.05.2010 și 01.07.2010-30.11.2010, evidențiate la pozițiile de la 1 la 19 în Anexa nr. 11.

Pentru perioadele mai sus menționate, când a fost înregistrată în scopuri de TVA, d-na Grasu Niculia a depus deconturi de TVA fără a evidenția în acestea TVA colectată.

Organele de inspecție fiscală au stabilit baza impozabilă și taxa pe valoarea adăugată pe care contribuabila ar fi trebuit să o colecteze pentru cele 19 de contracte de vânzare- cumpărare în speță, după cum urmează:

A. Pentru un număr de 8 tranzacții efectuate de contribuabil, respectiv tranzacțiile de la pozițiile 3, 5, 9, 12, 14, 15, 17 și 18 prezentate în anexa 11, în sumă totală de X1 lei organele de

inspecție fiscală au constatat că au fost îndeplinite toate condițiile prevăzute art. 140, alin. (2¹), lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil la data efectuării operațiunilor, pentru aplicarea cotei de TVA de 5%. În acest sens, contribuabilul a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, pentru toate contractele de vânzare cumpărare de mai sus, declarațiile pe proprie răspundere ale cumpărătorilor, din care rezultă că nu au mai achiziționat o proprietate cu cota de 5%.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de X2 lei, considerând taxa ca fiind inclusă în suma încasată, la care au aplicat cota redusă de TVA de 5%, rezultând TVA colectată suplimentar în sumă de **T1 lei** (X2 leix 5%).

B. Pentru un număr de 8 tranzacții efectuate de contribuabil, respectiv tranzacțiile de la pozițiile 1, 2, 4, 6, 7, 8, 10 și 11 din anexa 11, în valoare totală de X3 lei, având în vedere prevederile art. 140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil până la data de 30.06.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă în sumă de X4 lei, la care au aplicat cota de TVA de 19%, rezultând o TVA colectată în suma de **T2 lei** (X4 lei x 19%).

Echipa de inspecție precizează că pentru tranzacțiile de la pozițiile 1, 4 și 10 din anexa nr. 11 la raportul de inspecție fiscală, respectiv pentru contractele de vânzare- cumpărare autentificate sub nr. 2101/29.10.2009, nr. 83/12.01.2010 și nr. 392/25.02.2010, nu a aplicat cota de 5 % menționată în contractele de vânzare- cumpărare, întrucât nu a fost îndeplinită condiția prevăzută la art. 140, alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv declarația pe proprie răspundere a fost dată și semnată doar de unul din cumpărători, respectiv unul dintre soți, contrar prevederilor legale care menționează faptul că în cazul familiei soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%.

Totodată, pentru tranzacțiile de la pozițiile 6 și 11 din anexa nr. 11 la raportul de inspecție fiscală, materializate prin contractele de vânzare- cumpărare autentificate sub nr. 101/14.01.2010 și nr. 627/13.04.2010, echipa de control menționează că nu a aplicat cota de 5 %, întrucât nu a fost îndeplinită condiția prevăzută la art. 140, alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv pentru aceste două tranzacții, contribuabilul a prezentat încheierea de completare, autenticată sub nr. 3047/31.08.2012 și încheierea de completare autenticată sub nr. 2995/17.08.2012, autentificate după doi ani de la încheierea contractelor de vânzare cumpărare, respectiv declarațiile cumpărătorilor au fost date după încheierea contractelor de vânzare- cumpărare. Această stare de fapt este contrară prevederilor legale care menționează că, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil o declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

C. Pentru un număr de 3 tranzacții, respectiv tranzacțiile de la pozițiile 13, 16 și 19 prezentate în anexa nr. 11 la raportul de inspecție fiscală, în valoare totală de X5 lei, având în vedere prevederile art. 140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil începând cu data de 01.07.2010, organele de inspecție au stabilit o bază impozabilă în sumă de X6 lei, la care au aplicat cota de TVA de 24%, rezultând o TVA colectată în sumă de **T3 lei** (X6 lei x 24%).

Echipa de inspecție precizează că pentru tranzacțiile de la pozițiile 13 și 16 din anexa nr. 11 la raportul de inspecție fiscală, respectiv pentru contractele de vânzare- cumpărare autentificate sub nr. 1391/30.07.2010 și nr. 1679/15.09.2010, nu a aplicat cota de 5 % menționată în contractele de vânzare- cumpărare întrucât nu a fost îndeplinită condiția prevăzută la art. 140, alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv declarația pe proprie răspundere a fost dată și semnată doar de unul dintre cumpărători, respectiv unul dintre soți, contrar prevederilor legale care menționează faptul că în cazul familiei soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%.

La colectarea TVA în sumă totală de T lei, organele de control au avut în vedere prevederile art. 134¹ alin. (6), art. 134² alin. (2), art. 140 alin. (2¹) lit. c), alin. (3) și (10) din

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 23, alin. (7)- (11) din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003, valabile la data efectuării operațiunilor.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestatară și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

III.1 Aspecte de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele de procedură invocate de contestatară pot atrage nulitatea deciziei de impunere contestată.

În fapt, urmare a inspecției fiscale efectuate, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. V au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice X/31.08.2017, comunicată contribuabilei, aceasta fiind semnată de organul fiscal care a întocmit actul administrativ fiscal, avizat de șef serviciu și aprobat de șef administrație adjunct, purtând ștampila organului fiscal.

Prin contestația formulată d-na GN invocă prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații pentru anul 2010.

În drept, potrivit prevederilor art. 110 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art.110 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.

Totodată, la art. 347 alin. (1) din același act normativ se statuează că:

art. 347 Dispoziții privind termenele

(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

Având în vedere faptul că TVA în sumă de T lei contestată a fost stabilită de inspecția fiscală ca fiind aferentă perioadelor fiscale verificate 27.10.2009- 30.11.2009, 01.01.2010- 28.02.2010, 01.04.2010- 31.05.2010 și 01.07.2010- 30.11.2010, iar baza de impozitare pentru această creanță s-a constituit, conform contractelor de vânzare-cumpărare, în lunile octombrie și noiembrie din 2009 și ianuarie, februarie, aprilie, mai, iulie, august, septembrie, octombrie și noiembrie 2010, se reține că termenul de prescripție a început să curgă conform OG 92/2003 privind Codul fiscal (în vigoare până la 31.12.2015), astfel că, în conformitate cu prevederile art. 347 din Legea 207/2015 antecitat, termenele se calculează după normele în vigoare la data când au început să curgă, adică după dispozițiile OG 92/2003/R.

În speță prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale este reglementată de prevederile art. 91 și art. 92 din OG 92/2003/R, în vigoare la 01.01.2011, conform cărora:

“art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea

rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.

art. 92 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

(1) Termenele prevăzute la art. 91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.

(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Prevederile art. 92 antecitat au fost modificate prin **Ordonanța 29/2011**, pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. I punctul 37 astfel:

37. Articolul 92 se modifică și va avea următorul cuprins:

„art. 92 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale

(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

- a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;
- b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;
- c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

- a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;
 - b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;
 - c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;
 - d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.
- (3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător."

Totodată, se reține că la art. II alin. (4) din O 29/2011 legiuitorul mai precizează că:
“(4) Prevederile art. I pct. 37 sunt aplicabile și termenelor de prescripție aflate în curs la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe.”

Rezultă că dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale corelative drepturilor de creanță fiscală se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, și că termenul de prescripție se întrerupe la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia, după întrerupere începând să curgă o nouă prescripție conform dispozițiilor dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă.

De asemenea, termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale

În speță, se reține că petenta a depus declarațiile de TVA aferente lunilor octombrie și noiembrie din 2009 și ianuarie, februarie, aprilie, mai, iulie, august, septembrie, octombrie și noiembrie 2010 la data de 19.02.2013, astfel că, în conformitate cu prevederile Codului de procedură antecitate, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor luni, stabilită de contribuabil sub rezerva controlului ulterior, începe să curgă un nou termen de prescripție începând cu data de 01.01.2014, termen care se sfârșește în 31.12.2018.

Se reține că în mod eronat d-na GN susține că „termenul de prescripție de 5 ani

este legat de momentul nașterii bazei impozabile și nicidecum de termenul de depunere a declarației sau termenul de plată”, în fapt prevederile legale citate chiar de petent statuând că:

„OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală

art. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

astfel că, în ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul la care se naște creanța fiscală.

Din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și TVA colectată aferentă.

Se reține că această interpretare nu poate fi considerată ca fiind o practică de extindere a perioadei de prescripție, în fapt orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare fiind contrară principiilor fiscale, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor/taxelor aferente.

Prin urmare, cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând TVA, se constată că baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul ar trebui să o determine și să o declare prin decontul de taxă, indiferent dacă și-a îndeplinit această obligație sau nu.

În acest sens se pronunță și Direcția generală de legislație Cod procedură fiscală în adresa 712884/2016 invocată chiar de petent, organul fiscal precizând că „s-a apreciat de către Comisia fiscală centrală faptul că dreptul de creanță fiscală se naște la **momentul prevăzut de lege pentru depunerea declarației de impunere**” și că „pentru TVA aferente lunilor ianuarie- noiembrie 2010 ...termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale se împlinește la 1 ianuarie 2016, **cu excepția cazului în care au intervenit cauzele de suspendare sau întrerupere a acestui termen**”.

Se reține că în conformitate cu informațiile stocate în baza de date ANAF, perioada fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată a contribuabilei a fost luna calendaristică, astfel că aceasta avea obligația să depună deconturile de taxă pentru lunile 10.2009, 11.2009, 01.2010, 02.2010, 04.2010, 05.2010, 07.2010, 08.2010, 10.2010 și 11.2010 până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

Astfel, potrivit prevederilor art. 156¹ și art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2010:

„art. 156¹ **Perioada fiscală**

(1) Perioada fiscală este luna calendaristică.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România conform art. 132 și 133, dar care dau drept de deducere conform art. 145 alin. (2) lit. b), care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor, cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri.

art. 156² **Decontul de taxă**

1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma

taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.

Având în vedere că în perioada 27.10.2009-31.07.2012 persoana fizică trebuia să depună lunar deconturile de TVA, iar în cazul taxei pe valoarea adăugată, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligația fiscală începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care contribuabila avea obligația de a depune decontul de TVA, rezultă că pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadelor 01.10.2009- 30.11.2009 și 01.01.2010- 30.11.2010, termenul de depunere a decontului de TVA este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă. Astfel, termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile art. 91 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicitat, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care persoana fizică avea obligația de a depune decontul de TVA, respectiv de la data de 01.01.2010 în cazul deconturilor aferente lunilor octombrie și noiembrie 2009 și de la 01.01.2011 pentru perioada ianuarie 2010- noiembrie 2010, și se împlinește la data de 31.12.2014 respectiv 31.12.2015, **dacă acesta nu a fost întrerupt sau suspendat în conformitate cu prevederile stipulate la art. 92 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.**

Se reține că, în speță, la data de 19.02.2013 contribuabila a depus următoarele deconturi de TVA:

- D 300 nr. 1020818/19.02.2013 aferentă lunii octombrie 2009;
- D 300 nr. 1020818/19.02.2013 aferentă lunii noiembrie 2009;
- D 300 nr. 1020818/19.02.2013 aferentă lunii ianuarie 2010;
- D 300 nr. 1020818/19.02.2013 aferentă lunii februarie 2010;
- D 300 nr. 1020818/19.02.2013 aferentă lunii aprilie 2010;
- D 300 nr.1020818/19.02.2013 aferentă lunii mai 2010;
- D 300 nr. 1020818/19.02.2013 aferentă lunii iulie 2010;
- D 300 nr.1020818/19.02.2013 aferentă lunii august 2010;
- D 300 nr.1020818/19.02.2013 aferentă lunii septembrie 2010;
- D 300 nr.1020818/19.02.2013 aferentă lunii octombrie 2010;
- D 300 nr. 1020618/19.02.2013 aferentă lunii noiembrie 2010;
- D 300 nr.1020818/19.02.2013 aferentă lunii decembrie 2010.

prin aceasta devenind incidente prevederile art. 92 **Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale care la alin. (1) statuează că termenele de prescripție se întrerup la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia, după întrerupere începând să curgă o nouă prescripție conform dispozițiilor dreptului comun privitoare la prescripția extintivă.**

Astfel, date fiind prevederile legale incidente în speță se constată că la data de **19.02.2013** a avut loc o întrerupere a termenului de prescripție, după întrerupere începând să curgă o nouă prescripție începând cu 01.01.2014 pentru TVA aferentă lunilor octombrie și noiembrie 2009 și ianuarie 2010- noiembrie 2010 (cu excepția lunilor martie 2010 și iunie 2010), noul termen de prescripție fiind în curs la data de 28.12.2016 când a fost demarată inspecția fiscală. **Se reține deci că în mod legal organele de control au verificat TVA pentru perioadele 27.10.2009- 30.11.2009, 01.01.2010- 28.02.2010, 01.04.2010- 31.05.2010 și 01.07.2010- 30.11.2010, acestea nefiind prescrise la data începerii inspecției fiscale.**

Referitor la invocarea de către petentă a Deciziilor nr. 437/R din 11.06.2009 a Curții de a Apel V, nr. 11845/R din 05.12.2005 a Curții de Apel Cluj, nr. 1793/04.04.2014, nr.

4605/02.12.2014 și nr. 951/26.02.2014 a I.C.C.J., se reține că prin acestea instanța de judecată nu a analizat întreruperea termenului de prescripție în cazul depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia prevăzută la art. 92 alin. (1) lit. b) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, astfel că invocarea acestora nu este incidentă în speță.

Drept urmare, constatând că excepția prescripției invocată de contribuabil nu este întemeiată, organul de soluționare va proceda la analiza pe fond a contestației.

III.2 Referitor la TVA în sumă de T lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit această obligație în sarcina contribuabilei în condițiile în care petenta nu motivează contestația pe fond, iar excepția de procedură invocată nu este întemeiată.

Referitor la această constatare a organelor de control, în contestația depusă contribuabila invocă în susținere doar aspecte de ordin procedural, respectiv că dreptul de a stabili TVA pentru venituri din 2010 este prescris.

În mod eronat contribuabilul susține că venitul în sumă de X7 lei, pentru care s-a colectat TVA în sumă de T lei este aferent anului 2010, în fapt TVA fiind stabilită pentru lunile octombrie și noiembrie din 2009 (baza impozabilă X8 lei+T4 lei TVA) și pentru lunile ianuarie, februarie, aprilie, mai, iulie, august, septembrie, octombrie și noiembrie 2010 (baza impozabilă X9 lei+ T5 lei TVA). Se reține că, așa cum am arătat la punctul III.1., pentru aceste luni contribuabila a deșus deconturile de TVA în data de 19.02.2013, întrerupând astfel termenul de prescripție, excepția prescripției invocată în susținerea contestației nefiind întemeiată.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 276 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu cele ale punctelor 2.5 și 2.6 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit cărora:

art. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Ordinul 3741/2015

2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.

Conform prevederilor legale antecitate, se reține că analiza contestației se face în limitele sesizării, respectiv că organul de soluționare competent are în vedere susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și documentele existente la dosarul cauzei, acesta neputând să se substituie contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

Se reține că în contestația formulată petenta nu invocă alte motive de fapt și de drept pentru care solicită anularea TVA în sumă de T lei decât cele referitoare la prescripție. Acesta nu sesizează erori de calcul pentru baza impozabilă și pentru TVA stabilită suplimentar în sumă totală de T lei. **Mai mult** se constată că prin necontestarea în tot a TVA stabilită suplimentar urmare a inspecției fiscale, aceasta își însușește raționamentul și modul de calcul al TVA enunțat de organul de control în Raportul de inspecție Y/31.08.2017, care a stat la baza deciziei contestate, și care este similar și pentru perioadele următoare anului 2010, pentru care nu s-a formulat contestație.

Pe cale de consecință, având în vedere cele precizate anterior, starea de fapt fiscală care rezultă din documentele analizate și prevederile legale aplicabile în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și

completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de d-na GN în ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în sumă totală de T lei.

III.3. Referitor la contestarea Deciziei de impunere nr. X/31.08.2017 sub aspectul obligațiilor fiscale accesorii aferente obligațiilor fiscale principale

Prin contestația depusă, petenta solicită și anularea majorărilor și penalităților de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar în sumă de T lei, potrivit principiului „accesoriul urmează principalul”.

Deoarece prin decizia de impunere contestată, nu au fost stabilite în sarcina d-nei GN obligații fiscale accesorii suplimentare de plată și întrucât în contestație petenta nu precizează cuantumul obligațiilor fiscale accesorii contestate, respectiv actul administrativ fiscal prin care sunt individualizate accesoriile contestate, cu adresa nr. 33474/13.11.2017, organul de soluționare a solicitat contribuabilei ca în termen de 5 zile de la primirea acesteia, să transmită valoarea accesoriilor contestate, precum și titlurile de creanțe prin care acestea au fost individualizate.

Se reține că adresa nr. 33473/13.11.2017 a fost comunicată petentei în data de 05.01.2018, conform confirmării de primire anexată la dosarul contestației, dar până la data prezentei, aceasta nu a dat curs solicitării organului de soluționare de a indica valoarea accesoriilor contestate și titlurile de creanțe prin care acestea au fost individualizate.

În drept, conform prevederilor art. 268 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 268 **Posibilitatea de contestare**

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

(2) *Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

(3) *Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună. [...]*

Art. 269 **Forma și conținutul contestației**

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

a) *datele de identificare a contestatorului;*

b) **obiectul contestației;**

c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază;*

e) *semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. [...]*

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

Totodată, potrivit prevederilor pct.11.1. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;”

Față de cele prezentate, în condițiile în care prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice X/31.08.2017, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. V - Activitatea de inspecție fiscală, nu s-au determinat obligații fiscale accesorii, rezultă că, pentru capătul de cerere privind dobânzile și penalitățile de întârziere aferente TVA în sumă de T lei stabilită prin decizia mai sus menționată, **contestația formulată de d-na GN urmează a fi respinsă ca fiind fără obiect.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de GN împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice X/31.08.2017, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală Y/31.08.2017 de A.J.F.P. V, **pentru TVA în sumă totală de T lei.**

2. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulată de GN, pentru capătul de cerere privind dobânzile și penalitățile de întârziere, accesorii aferente TVA în sumă de T lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice X/31.08.2017, emisă de A.J.F.P. V.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul V în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.