



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. 399/2011

privind solutionarea contestatiei depuse de d-l **BNO**
cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, 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. -/....2011, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 2, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de d-l **BNO** cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca si **domiciliul procesual ales la Cabinet Avocat PII din mun. Cluj-Napoca, str., nr., ap.**, 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 la organele fiscale nr. -/....04.2011.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatarile din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...04.2011 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. intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei - penal. intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia formulata prin Cabinet individual avocat **PII** din mun. Cluj-Napoca, (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala nr. CJ/.../B/....05.2011), 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 de04.2011 si comunicat petentului la data de04.2011 (potrivit datei comunicate de C.N. Posta Romana prin adresa nr. -/ .../6R/....06.201, aflata in copie la

dosarul cauzei), iar contestatia a fost depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de05.2011, fiind inregistrata sub nr. -/.....05.2011.

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 **BNO** cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj.

I. Petentul, prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. -/....04.2011, solicita anulara deciziei de impunere atacata, precum si a Raportului de inspectie incheiat la data de ...04.2011, ca fiind nelegale si netemeinice.

In sustinerea solicitarii sale, petentul invoca urmatoarele argumente:

- nerespectarea dreptului la aparare, intrucat pe tot parcursul inspectiei fiscale, apararile mele formulate prin reprezentantul legal, au fost ignorate de catre inspectorii fiscali, fiind analizate doar pur formal,

- conform prevederilor art. 9 Cod procedura fiscala si art. 6 par. 1 din Conventia Europeana a Drepturilor Omului, inainte de luarea oricarei decizii in materie fiscala este necesara ascultarea contribuabilului, ori dupa cum se poate observa, in cazul deciziei de impunere contestate nu s-a procedat la audierea mea, motiv pentru care decizia de impunere este, din punct de vedere formal, nelegala,

- potrivit raportului de inspectie fiscala, la cap. III, punctul 2 se mentioneaza ca perioada verificata este2006 -.....2009.

Dupa cum se poate observa insa, inspectorii fiscali nu au avut in vedere prevederile art. 98, alin. 3, Cod procedura fiscala potrivit carora perioada verificata inspectia fiscala se efectueaza asupra creantelor nascute in ultimii 3 ani fiscali pentru care exista obligatia depunerii declaratiilor fiscale, fara ca acestia sa justifice necesitatea extinderii controlului peste acest termen, fapt care din punctul nostru de vedere face ca inspectia sa fie nelegala,

- subsemnatului mi-au fost comunicate la data de04.2011, decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala, fara ca printre documentele comunicate sa se regaseasca insa mijloacele de proba utilizate de organul fiscal, inscrisurile furnizate de notarii publici si de alte institutii publice si corespondenta organului fiscal cu aceste institutii.

Furnizarea acestor documente este vitala pentru pregatirea apararii, in conditiile in care exista suspiciuni rezonabile ca inspectorii fiscali au desfasurat o activitate de inspectie fiscala si anterior perioadei2010-.....2010, fara a se afla in cadrul legal al unei inspectii fiscale.

- inexistenta unei "activitati economice" si a unei "persoane impozabile" in sensul dispozitiilor Codului fiscal referitoare la TVA la nivelul

anilor 2007-2009, intrucat potrivit Raportului de inspectie fiscala, subsemnatei i-au fost aplicate dispozitiile Codului fiscal si cele ale H.G. nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare, inclusiv modificarile in vigoare cu incepere de la 01.01.2010, inspectorii fiscali facand aplicarea unor texte legale in vigoare din anul 2010 la situatii fiscale din perioada 2007 -2009, fara, a avea in vedere principiul neretroactivitatii legii, consacrat de art. 15 par. 2 din Constitutia Romaniei.

- pentru perioada 2007-2009, in opinia noastra, persoanele fizice care au livrat terenuri si constructii nu aveau de asemenea obligatia de a se inregistra ca platitori de TVA intrucat legislatia comunitara si jurisprudenta comunitara care ar fi putut constitui repere ale notiunilor de "activitati economice" si "persoane impozabile" nu era accesibila si previzibila, legislatia nationala nu continea nici un fel de explicatii utile in acest sens, iar practica administrativa a organelor fiscale era in sensul excluderii acestor operatiuni din sfera de aplicare a TVA.

- includerea nelegala in sfera activitatilor "comerciale" desfasurate de subsemnata a contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. -/.....2008, interpretare total eronata atat timp cat am depus declaratiile a doi vecini din care rezulta ca am locuit efectiv impreuna cu sotul in apartamentul respectiv,

- includerea in sfera activitatilor comerciale, care sa atraga plata TVA, instrainarea terenului care a facut obiectul contractului de vanzare cumparare nr. -/....2009, fara a se avea in vedere ca definitia de "teren constructibil" data de art. 141, alin. (2), lit. f), pct. 1 din Codul fiscal, este vaga, lacunara, deficitara si lasa loc interpretarilor denaturate,

- operatiunea inscrisa in tabelul anexa al deciziei de impunere la pozitia 102 - contract autentic nr. -/.....2009, privitor la apartamentele nr. 2, 3, 33, 1, 2, 7, 20, 26, 27, si 33 din F....., reprezinta in realitate restituirea unui imprumut purtator de penalitati de intarziere si ca atare suma de y lei (reprezentand cota de 1/3 din pret) trebuie exclusa din calculul veniturilor purtatoare de TVA,

- incorecta aplicare a cotei de TVA de 19% asupra bazei de impozitare, intrucat peste 80% din apartamentele vandute au fost cumparate de persoane care indeplinesc conditiile legale prevazute la art. 140, alin. (2¹), lit. c din Codul fiscal pentru aplicarea cotei de 5%,

- aplicarea gresita a dispozitiilor Codului fiscal referitoare la dreptul de deducere, cu toate ca s-a solicitat prin reprezentantul legal aplicarea prevederilor art. 147¹ care reglementeaza conditiile in care se poate exercita dreptul de deducere, cu mentiunea ca neandepinirea unei formalitati, aceea de inregistrare la organul fiscal ca platitor de TVA, nu poate sa inlature dispozitiile legale in materie,

- calculul eronat al termenelor de plata aTVA, intrucat contractul de vanzare-cumparare nr. -/.....2008 a fost incorect inclus in sfera activitatilor

"comerciale", el fiind in realitate o operatiune ocazionala constand in vanzarea unui bun din patrimoniul personal, fapt care a condus la concluzia gresita ca as datora TVA cu incepere de la data de2008,

- aplicarea nelegala de majorari de intarziere si penalitati de intarziere cu incepere de la data de2008, cu toate ca in ipoteza datorarii TVA as fi devenit platitor incepand cu data de2008,

- calculul penalitatilor de intarziere de 15% este esentialmente nelegala, intrucat conform prevederilor art. 3, alin. (2) Cod de procedura fiscala orice modificare adusa acestui cod intra in vigoare cel mai devreme la data de 01 ianuarie a anului urmator, iar pe de alta parte nu se puteau aplica penalitati de intarziere la data de2011 deoarece nu expirase inca termenul de plata a obligatiilor fiscale stabilite prin decizia de impunere,

- textul de lege privind calculul penalitatilor de intarziere vorbeste de scadenta (ceea ce nu este cazul in situatia subsemnatului), precum si de aplicarea graduala a acestora, ori atata vreme cat mi s-a adus la cunostinta abia prin decizia de impunere ca datorez fiscului TVA, nu imi pot fi calculate nici majorari, nici penalitati de intarziere cu efect retroactiv,

- intreaga arhitectura logica si legala a inspectorilor fiscali sufera fisuri la nivelul fundamentului, astfel incat ea nu rezista unei analize serioase, minutioase, pe texte de lege aplicabile, motiv pentru care ambele acte administrative fiscale atacate sunt profund nelegale, netemeinice, nedovedite si prin urmare apreciez ca se impune anulara acestora.

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 la organele fiscale nr. - /...04.2011, sunt retinute in sarcina petentului ca obligatii fiscale suplimentare suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei), majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilite in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de2010.

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 catre petent, in perioada2006-.....2009.

In urma verificarilor efectuate, organul de inspectie fiscala a retinut ca petentul desfasurand activitati economice cu caracter de continuitate, constand in construirea si tranzactionarea de bunuri imobiliare, a depasit in cursul lunii2008 plafonul de 35.000 Euro prevazut de art. 152, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal pentru scutirea de T.V.A., fara a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in termenul prevazut de art. 153, alin. (1), din actul normativ mentionat.

Prin urmare, avand in vedere operatiunile economice efectuate de catre contribuabilul, precum si derularea lor in timp, s-a constatat ca acesta avea obligatia sa solicite organului fiscal inregistrarea ca platitor de TVA **incepand cu data de2008**, 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 organele 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 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-I BNO cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata stabilite suplimentar in sarcina sa la sursa TVA, obligatii fiscale aferente unor operatiuni economice constand in vanzarea de bunuri imobile, in conditiile in care contribuabil a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate fara ca la data depasirii plafonului de scutire sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

III.a Considerente generale.

In fapt, organele de control fiscal din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice nr. 2, au efectuat un control fiscal ce a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare, declarare si virare a obligatiilor fata de bugetul consolidat de stat la sursa TVA, aferente activitatii desfasurate de **d-I BNO** din mun. Cluj-Napoca, in perioada2006-.....2009.

Asa cum rezulta din continutul Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de2011, organele de inspectie fiscale au instiintat contribuabilul sa se prezinte la sediul organului fiscal, in vederea clarificarii si efectuarii controlului partial la TVA privind tranzactiile imobiliare efectuate in perioada2005-.....2009, prin adresele transmise prin posta cu confirmare de primire, inregistrate sub nr. -/.....2010 si nr. -/.....2010, returnate de Posta Romana cu mentiunea "*avizat-reavizat expirat termenul de pastrare*".

Din cuprinsul contractelor de vanzare cumparare, puse la dispozitie de catre notarii publici la care contribuabil le-a incheiat, s-a constatat ca in perioada 2008-2009, d-I BNO impreuna cu asociatii: BBI, SDF, SMD, CSL si CM, a efectuat un numar de x tranzactii imobiliare in valoare totala de y lei.

De asemenea, din continutul contractelor de vanzare cumparare rezulta valoarea tranzactiilor efectuate in perioada verificata, precum si cota de participare la realizarea venitului a fiecarui asociat (anexa nr. 1 la

RIF), potrivit carora cota de participare a d-lui BNO este de: 50 % in cazul unui apartament din F....; 16,66 % in cazul a x tranzactii cu apartamente din F.... si 25% in cazul vanzarii unui teren situat in mun. Cluj-Napoca.

Pe baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2011 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 la organele fiscale nr. -/....04.2011, prin care au fost retinute in y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei), majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata.

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

III.b 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 ... 04.2011, se retine ca in perioada supusa inspectiei fiscale, d-l BNO cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, impreuna cu asociatii: BBI, SDF, SMD, CSL si CM a desfasurat in perioada verificata activitati economice (construirea si vanzarea de apartamente) cu caracter de continuitate, devenind astfel persoana impozabila in scop de TVA incepand cu data de2008.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala si al anexelor nr. 1 si 2 ale acestuia, operatiunile economice efectuate de catre d-l BNO impreuna cu asociatii in perioada ... 2008-... 2009, sunt in suma totala de y lei, din care partea care ii revine potentului este in suma de y lei (impozabile=y lei) si se prezinta astfel:

Nr. crt.	Perioada	Nr. tranz	Nr. apart	Val. totala	Val. petent	TVA petent	Obs.
1.						scutit	
2.							
....							
18.							
	Total, din care:						
	-supuse TVA						

Avand in vedere amploarea operatiunilor economice efectuate de d-l BNO cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, impreuna cu asociatii, s-a constatat ca activitatea desfasurata de catre contribuabil in perioada supusa verificarii, prin construirea a x 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 TVA in conformitate cu prevederile art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/ 22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, 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)”,***

Astfel, 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 activitațile 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 asociatia (grup de persoane) **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.

Avand in vedere ca petentul efectueaza in perioada .. 2008-....2009 un numar de x tranzactii imobiliare (x teren si x apartamente cu parcuri), se constata ca operatiunile economice efectuate de aceasta entitate 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.

Ori, in situatia in care persoana fizica vinde succesiv bunuri imobile si obtine continuu venituri din astfel de activitati, veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii. Caracterul de continuitate al operatiunii este dat de existenta contractelor succesive de vanzarea a constructiilor, caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile.

Totodata, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, constand in construirea si vanzarea de constructii altele decat cele utilizate in scopuri personale, ce conduc la obtinerea de venituri cu caracter de continuitate, **devine persoana impozabila**, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA.

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

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***".

De asemenea, 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 contribuabila), 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***".

Intrucat in cursul lunii 2008 a fost incheiat contractul de vanzare cumparare nr. -/.....2008 (in suma totala de y lei), se constata ca in luna ... 2008 petenta impreuna cu sotia sau, au 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 (citata mai sus), sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus si avand in vedere faptul ca petentul impreuna cu asociatul sau au depasit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata in cursul lunii 2008, aceasta avea obligatia legala de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal (pana la data de 2008) in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului, 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 de2008**, obligatie legala care nu a fost dusa la indeplinire de catre contribuabila in termenul legal.

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, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa procedeze la stabilirea de obligatii fiscale aferente operatiunilor economice efectuate dupa aceasta data, prin aplicarea procedurii sutei marite (19x100/119), respectiv a cotei standard de 19%, asupra valorii tranzactiilor efectuate de catre petent in perioada ... 2008-.....2009.

De mentionat, faptul ca aferent tranzactiei efectuate sub nr. -/.....2009 in favoarea S.C. DIE S.R.L. in suma totala de y lei, s-a aplicat cota standard de 19% asupra valorii care ii revine petentului (y lei).

In vederea stabilirii obligatiilor de plata datorate de catre contribuabil bugetului de stat s-a facut aplicarea prevederilor pct. 23, alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/ 22.01.2004 (in vigoare dupa data de 22.12.2008), date in aplicarea prevederilor art. 140 din Codul fiscal, care precizeaza ca:

"(2) Se aplica procedeul sutei marite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ in cazul cotei standard si $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ in cazul cotelor reduse, atunci cand pretul de vanzare include si taxa. De regula, pretul include taxa in cazul livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii direct catre populatie pentru care nu este necesara emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum si in orice situatie in care prin natura operatiunii sau conform prevederilor contractuale pretul include si taxa".

Dupa cum rezulta din tabelul prezentat la pag. 7 al prezentei, se retine ca valoarea operatiunilor efectuate in perioada verificata sunt in suma totala de y lei, din care cele supuse taxei pe valoarea adaugata ce revine petentului sunt in suma de y lei, operatiuni aferent carora organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea TVA colectata in suma de y lei.

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.c Referitor la suma de y lei, reprezentand majorari (dobanzi) de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, se retine ca aceste obligatii suplimentare datorate

bugetului de stat au fost stabilite in sarcina contribuabilei pentru debitul de plata aferent tranzactiilor efectuate in perioada ... 2008-..... 2009.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul anterior al prezentei, in sarcina contestatorului a fost mentinut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei, se constata ca aceasta datoreaza si suma de y lei cu titlu de accesorii aferente obligatiei fiscale retinute in sarcina sa, 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, cu modificarile si completarile ulterioare (aplicabile pana la 01.07.2010), dispozitii care referitor la calculul majorarilor de intarziere, 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 de intarziere, 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.

Prin O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabila incepand cu data de 01.07.2010, referitor la calculul dobanzilor, penalitatilor de intarziere sau majorarilor de intarziere, se precizeaza :

“Cap. 3 Dobanzi, penalitati de intarziere sau majorari de intarziere

Art. 119 Dispozitii generale privind dobanzi si penalitati de intarziere

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

Art. 120 Dobanzi

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

(7) Nivelul dobanzii de intarziere este de 0,05% (dupa data de 01.10.2010 este 0,04%-conf. OUG nr. 88/29.09.2010) pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale. [...]”

“Art. 120¹ Penalitati de intarziere

(1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata **pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) dacă stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor.

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen obligatii accesorii.

In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala, majorarile de intarziere/dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv, in cazul analizat pentru perioada2008-....2011.

In ceea ce priveste cuantumul dobanzilor sau majorarilor de intarziere, se retine ca acestea au fost stabilite in sarcina contribuabilului prin aplicarea urmatoarelor cote:

- 0,1% pentru perioada2008-30.06.2010,

- 0,05% pentru perioada 01.07.2010-30.09.2010,

- 0,04% pentru perioada 01.10.2010-.....2011,

asupra debitului stabilit ca datorat bugetului de stat pentru activitatea desfasurata de catre petent in perioada supusa inspectiei fiscale, avandu-se in vedere scadenta fiecărei obligatii de plata.

In ceea ce priveste penalitatile de intarziere in suma de y lei, acestea au fost calculate prin aplicarea cotei de 15% asupra debitului in suma de y lei datorat la sursa taxa pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile art. 119 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/ 24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, astfel cum au fost modificate de prevederile O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, prevederi legale in vigoare incepand cu data de 01.07.2010.

Potentul invoca faptul ca prevederile legale aplicate de catre organele de inspectie fiscala nu produceau efecte juridice la data intocmirii deciziei de impunere si prin urmare stabilirea in sarcina sa a penalitatilor de intarziere este nelegala.

Fata de acest aspect sesizat de catre petenta precizam ca prevederile legale mentionate erau in vigoare la data emiterii deciziei de impunere (sunt si in prezent), iar pe de alta parte organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a jud. Cluj, sunt organe executive care au ca principala sarcina aplicarea prevederilor legale in vigoare din domeniul fiscal, fara insa a avea competente in ceea ce priveste elaborarea si aprobarea cadrului legislativ aplicabil acestui domeniu, competente care revin altor institutii ale statului roman.

In ceea ce priveste sustinerea petentei potrivit careia "*subsemnatei petent nu i se puteau aplica penalitati la2011, deoarece inca nu expirase inca termenul de plata a obligatiilor fiscale stabilite prin decizia de impunere*", facem doar precizarea ca petenta face confuzie intre "*scadenta platii*" si "*termenul de plata*" a unei obligatii fiscale, notiuni care din punct de vedere fiscal sunt total diferite.

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 stabilite pentru perioada2008-.....2011, aferente obligatiilor fiscale retinute in sarcina sa pentru tranzactiile efectuate in perioada 2008-... 2009, astfel incat contestatia formulata de contribuabil referitoare la aceste capete de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma totala de y lei, reprezentand majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata.

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

In ceea ce priveste invocarea de catre petent a acestui aspect referitor la exercitarea dreptului de deducere a TVA, precizam ca, asa cum s-a aratat la pct. III.b al prezentei, contribuabilul avea obligatia de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu data de2008 ca urmare a depasirii plafonului de scutire, sau prin optiune la inceperea activitatii economice, situatie in care putea beneficia de dreptul de deducere a taxei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii necesare realizarii obiectului de activitate.

In acest sens, mentionam ca 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, aceasta nu are dreptul la deducerea taxei aferente 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, 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 unui contribuabil, respectiv pana la data de intai a lunii urmatoare celei in care s-a comunicat persoanei impozabile actul administrativ de inregistrare ca platitor de TVA 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 571/22.12.2003 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 pentru intreaga perioada supusa verificarii contribuabila aplica regimul special de scutire deoarece nu era inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata si avand in vedere prevederile legale citate, se constata ca **aceasta 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.**

De asemenea, din cuprinsul documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale, contribuabila nu a colaborat cu echipa de inspectie fiscala, nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA pana la finalizarea inspectiei fiscale si nu a solicitat aplicarea dreptului de deducere, astfel incat stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina petentei s-a efectuat avandu-se in vedere situatia fiscala a acesteia la data finalizarii inspectiei fiscale.

De mentionat este faptul ca, in conformitate cu prevederile art. 147¹ alin. (2) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, contribuabila are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata prin decontul de TVA, astfel:

"Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxa

[...]. (2) In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza conditiile necesare aplicarii prevederilor alin. (2), pentru situatia in care dreptul de deducere este exercitat dupa mai mult de 3 ani consecutivi dupa anul in care acest drept ia nastere. [...]"

De asemenea, prevederile pct. 48, alin. (1) din Normele metodologice date pentru aplicarea dispozitiilor legale mai sus citate, arata ca:

"48 (1) Prevederile art. 147¹, alin. (2) si (3) din Codul Fiscal se aplica de persoanele impozabile si ulterior unui control fiscal, chiar daca

taxa inscrisa in facturile pentru achizitii era exigibila in perioada supusa inspectiei fiscale".

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate se retine ca dupa inregistrarea in scopuri de TVA, contribuabila are posibilitatea depunerii unui decont prin care poate beneficia de dreptul de deducere a taxei aferente bunurilor achizitionate inainte de inregistrarea ca platitor de TVA, asa cum este prevazut la pct. 48, alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, cu modificarile si completarile ulterioare, dat in aplicarea prevederilor art. 147¹, alin. (2) si (3) din Codul fiscal, chiar daca taxa inscrisa in facturile pentru achizitii era exigibila in perioada supusa inspectiei fiscale.

Facem precizarea ca, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor efectuate, acestea trebuie sa respecte prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada verificata.

III.e Referitor la invocarea aplicarii incorecte a cotei de TVA de 19% asupra bazei de impozitare, intrucat peste 80% din apartamentele vandute au fost cumparate de persoane care indeplinesc conditiile legale pentru aplicarea cotei de 5%.

Asa cum rezulta din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de2011, stabilirea in sarcina petentului a obligatiilor fiscale suplimentare la sursa T.V.A. s-a efectuat prin aplicarea cotei de 19%, respectiv a procedurii sutei marite (19x100/119) asupra valorii tranzactiilor realizate de catre contribuabil in perioada ... 2008-.... 2009 (y tranzactii imobiliare in suma de y lei).

Cota de 19% (procedura sutei marite) s-a aplicat de catre organele de inspectie fiscala pentru operatiunile economice efectuate in perioada ... 2008-.. 2009, avandu-se in vedere faptul ca nu au fost respectate si indeplinite conditiile stabilite la art. 140 alin. (2¹), litera c), punctul 1 si 2 din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificata si completata prin O.U.G. nr. 200/04.12.2008, respectiv prezentarea unei declaratii pe propria raspundere autentificata de notar la data tranzactiei cand a intervenit faptul generator.

In drept, prevederile pct. 23 (9) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H. G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate si completate prin H. G. nr. 1618/04.12.2008, referitor la aplicarea cotei reduse de TVA, precizeaza:

*„(9) Pentru locuintele prevazute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, vanzatorul poate aplica cota de TVA de 5% daca **cumparatorul va prezenta o declaratie pe propria raspundere, autentificata de un notar,***

din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi pastrata de vanzator pentru justificarea aplicarii cotei reduse de TVA de 5%. In vederea aplicarii cotei reduse de TVA de 5% pentru locuintele prevazute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, suprafata utila a locuintei, exclusiv anexele gospodaresti, si, dupa caz, a terenului pe care este construita trebuie sa fie inscrise in documentatia cadastrala anexata la actul de vanzare-cumparare incheiat în conditiile legii”.

Prin urmare, in contextul in care sunt indeplinite conditiile legale prevazute de art. 140, alin. (2¹), lit. c) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, vanzatorul poate aplica pentru tranzactiile efectuate in anul 2009, cota redusa de TVA de 5 %, daca la data la care intervine faptul generator cumparatorul prezinta o declaratie pe proprie raspundere care sa indeplineasca conditiile legale care sa ii de-a dreptul pentru a beneficia de aceasta facilitate fiscala.

In acest sens, se retine ca dispozitiile art. 140, alin. (3), din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

„(3) Cota aplicabila este cea in vigoare la data la care intervine faptul generator, cu exceptia cazurilor prevazute la art. 134² alin. (2), pentru care se aplica cota in vigoare la data exigibilitatii taxei”.

In ceea ce priveste faptul generator in cazul livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii, prevederile art. 134¹, alin. (3), din actul normativ mentionat mai sus, arata ca:

„Art. 134¹ Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

[..]. (3) Pentru livrarile de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt indeplinite formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator”.

Ori, in situatia in care petentul nu a prezentat organului de inspectie fiscala declaratii notariale care indeplinesc aceste conditii legale pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, declaratii autentificate la notar pana la data la care a intervenit faptul generator, respectiv data incheierii contractului de vanzare cumparare cand au fost indeplinite formalitatile legale pentru transferul dreptului de proprietate catre cumparator, era firesc ca stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare in sarcina contribuabilului sa fie efectuata in functie de documentele legale avute la dispozitie.

Chiar daca petentul afirma in contestatia formulata ca peste 80% din apartamentele vandute au fost cumparate de persoane care indeplinesc conditiile legale pentru aplicarea cotei de 5%, contestatorul nu depune la dosarul cauzei nici macar un document care sa justifice aceasta afirmatie.

III.f Referitor la invocarea nerespectarii prevederilor art. 98, alin. (3) din Codul de procedura fiscala, fara a se justifica necesitatea extinderii controlului peste termenul de 3 ani, fapt care din punctul nostru de vedere face ca inspectia sa fie nelegala,

Potrivit Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de 08.04.2011, perioada supusa verificarii a fost stabilita de organul de inspectie in conformitate cu prevederile art. 98 din OG nr. 92/24.12.2010, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza:

"(1) Inspectia fiscala se efectueaza in cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusa inspectiei fiscale incepe de la sfarsitul perioadei controlate anterior, in conditiile alin. (1).

*(3) La celelalte categorii de contribuabili inspectia fiscala se efectueaza asupra creantelor nascute in ultimii 3 ani fiscali pentru care exista obligatia depunerii declaratiilor fiscale. **Inspectia fiscala se poate extinde pe perioada de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, daca este identificata cel putin una dintre urmatoarele situatii:***

a) exista indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declaratii fiscale in interiorul termenului de prescriptie;

c) nu au fost indeplinite obligatiile de plata a impozitelor, taxelor, contributiilor si altor sume datorate bugetului general consolidat".

Intrucat contribuabilul nu s-a inregistrat in scopuri de TVA la depasirea plafonului de scutire si prin urmare nu a depus deconturi privind TVA si nu a achitat la bugetul de stat obligatiile fiscale pe care le datora la aceasta sursa ca urmare a activitatii desfasurate, se constata ca sunt indeplinite toate cele 3 conditii prevazute de lege pentru extinderea inspectiei fiscale pe perioada de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale.

Facem totodata precizarea ca, asa cum rezulta din continutul Raportului de inspectie fiscala nr. -/....04.2011, atat constatările organelor fiscale, cat si obligatiile fiscale stabilite in sarcina contribuabilului vizeaza perioada 2008-..... 2009, perioada care se incadreaza in prevederile art. 98, alin. (3) din din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, respectiv "*asupra creantelor nascute in ultimii 3 ani fiscali*".

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

- nelegalitatea actului administrativ atacat pentru nerespectarea dreptului la aparare.

Din considerentele prezentate la punctul III.a al prezentei, se retine ca petentul a fost invitat sa se prezinte la sediul organului fiscal de mai multe

ori, prin adresele transmise prin posta cu confirmare de primire (inregistrate sub nr. -/.....2010 si nr. -/..2010), in vederea efectuarii unei inspectii fiscale, fara ca aceasta sa dea curs acestor solicitari ale organelor de inspectie fiscala.

In situatia data, organele de inspectie fiscala procedeaza la obtinerea informatiilor necesare efectuarii controlului fiscal din coroborarea informatiilor cuprinse in declaratiile informative privind impozitul pe veniturile realizate din transferul dreptului de proprietate depuse de notari publici, cu cele care rezulta din contractele de vanzare cumparare solicitate si obtinute de la acestia, de unde se retine ca d-l BNO impreuna cu asociatii au efectuat in perioada 2008-.... 2009 un numar de y tranzactii imobiliare.

In drept prevederile art. 10 si art. 56, alin. (1), din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, arata ca:

"Art. 10 *Obligația de cooperare*

(1) *Contribuabilul este obligat sa coopereze cu organele fiscale in vederea determinarii starii de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de catre acesta, in intregime, conform realitatii, si prin indicarea mijloacelor doveditoare care ii sunt cunoscute.*

(2) *Contribuabilul este obligat sa intreprinda masurile in vederea procurarii mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilitatilor juridice si efective ce ii stau la dispozitie".*

"Art. 56 *Prezentarea de inscrisuri*

(1) *In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte inscrisuri. In acelasi scop, organul fiscal are dreptul sa solicite inscrisuri si altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice".*

Cu toate ca prevederile legale citate mai sus, stipuleaza faptul ca un contribuabil este obligat sa coopereze cu organele fiscale si sa prezinte documente pentru determinarea starii de fapt, in speta dedusa judecatii se retine ca petentul nu a indeplinit aceasta obligatie legala de a prezenta faptele cunoscute, pentru ca organele de inspectie fiscala sa poata stabili starea de fapt reala.

Facem precizarea ca, in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala, la cap. IV "Discutia finala cu contribuabilul" se mentioneaza ca petentul prin reprezentant av. PII, depune o serie de documente pentru sustinerea punctului sau de vedere cu privire la constatările organelor fiscale, documente care sunt analizate si la care organele de inspectie fiscala formuleaza concluzii consemnate in acelasi act administrativ.

In alta ordine de idei, referitor la invocarea nulitatii actului administrativ fiscal precizam ca, reglementarile legale din O.G. nr. 92/

24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, nu dispun nici o sanctiune in ceea ce priveste neaudierea contestatorului, care in situatia supusa analizei se datoreaza doar lipsei de cooperare a acestuia cu organele de inspectie fiscala, nerespectarea acesteia nefiind sanctionata de legiuitor cu nulitatea actelor intocmite in urma efectuarii inspectiei fiscale.

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

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

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

Prin urmare, din considerentele prezentate, se retine ca invocarea de catre petent a exceptiei privind nulitatea actului atacat, pe motivul neaudierii contribuabilului, este **neintemeiata** si pe cale de consecinta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

- **invocarea faptului ca** i-au fost comunicate Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere, fara ca acestea sa fie insotite de mijloacele de proba utilizate de organul fiscal, inscrisurile furnizate de notarii publici si corespondenta organului fiscal cu acestia.

Comunicarea Raportului de inspectie fiscala si a Deciziei de impunere s-a efectuat prin posta cu confirmare de primire la domiciliul declarat al contribuabilului, iar in ceea ce priveste celelalte documente mentionate in contestatia formulata, precizam ca ele nu au fost solicitate de contestator organelor de inspectie fiscala.

- **includerea nelegala in sfera activitatilor "comerciale" desfasurate a contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. - /.....2008**, interpretare total eronata atat timp cat am depus declaratiile a doi vecini din care rezulta ca am locuit efectiv impreuna cu sotul in apartamentul respectiv,

Potrivit Raportului de inspectie fiscala, apartamentul care face obiectul contractului de vanzare-cumparare nr. - /...2008, este situat in loc. F...., si a fost achizitionat de fam. B... la data de2007 de la SDF si SMD, asociati ai contestatoarei in derularea operatiunilor de construire si vanzare a y bunurilor imobile (apartamente) care fac obiectul prezentei contestatii.

Petentul contesta includerea in sfera operatiunilor taxabile a acestei tranzactii imobiliare, invocand faptul ca acest imobil face parte din patrimoniul propriu, intrucat a locuit in acest apartament, fapt care potrivit afirmatiilor sale, poate fi dovedit cu declaratiile a doi vecini, care declara: *"I-am avut ca vecin pe BNO si pe BNO, posesori ai apartamentului din localitatea F....i, str....., nr. ap."*

Din declaratiile date de cei doi vecini nu rezulta ca sotii B.... au locuit la adresa mentionata in perioada in care au avut in proprietate acest imobil, respectiv in perioada ...2007-2008 si nu prezinta alte documente care sa confirme ca imobilul a fost utilizat efectiv in scopul locuirii de catre acestia.

Faptul ca petentul nu a locuit in imobilul situat in localitatea F....., str., nr., ap., rezulta cat se poate de evident din cartea de identitate seria KX nr., eliberata la data de2003, in care se mentioneaza domiciliul ca fiind mun. Cluj-Napoca, str. T....., nr. ... ap. ... (si in prezent), astfel incat se constata ca incepand cu data de2003 aceasta a locuit la adresa din Cluj-Napoca si nu la aceea din F.....

Avand in vedere perioada scurta de doar 4 luni in care apartamentul din loc. F.... a fost detinut in proprietate de catre petent, faptul ca acesta nu a fost locuit de catre contestatoare in perioada respectiva, precum si faptul ca acesta intra in categoria constructiilor noi, se constata ca tranzactia acestui bun imobil catre o terta persoana, reprezinta o operatiune care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

- includerea eronata in sfera activitatilor comerciale a operatiunii de instrainare a terenului care a facut obiectul contractului de vanzare cumparare nr. -/.....2009, fara a se avea in vedere ca definitia de "teren constructibil" data de art. 141, alin. (2), lit. f), pct. 1 din Codul fiscal, este vaga, lacunara, deficitara si lasa loc interpretarilor denaturate,

Din continutul Raportului de inspectie fiscala, se retine ca organul de inspectie fiscala a procedat la calculul obligatiilor fiscale datorate bugetului de stat, avand in vedere ca prin incheierea Contractului de vanzare-cumparare autentificat la notar public sub nr. - din data de2009, contribuabila impreuna cu asociatii au procedat la instrainarea unui teren in suprafata de x mp, inscris in CF nr. Cluj-Napoca, cu nr. cad.

In drept, prevederile art. 141, alin. (2), lit. f) din din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare (in vigoare la data realizarii tranzactiei), referitor la operatiunile scutite de taxa pe valoarea adaugata, se precizeaza:

„Art. 141 Scutiri pentru operatiuni din interiorul tarii

(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a

unei parti a acesteia sau a **unui teren construibil**, [...]. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

1. teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare; [...]."

In ceea ce priveste incadrarea acestei operatiuni economice in categoria operatiunilor taxabile, se retine ca prevederile legale mai sus citate, stipuleaza ca scutirea de taxa pe valoarea adaugata se aplica in cazul livrarii de terenuri, cu exceptia celor care sunt construibile care sunt definite ca fiind "**orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii**".

Caracterul construibil al terenului care face obiectul contractului de vanzare cumparare nr. -/.....2009 rezulta din continutul actului de tranzactionare a imobilului, in care la pct . 2 alin. 4 se precizeaza:

"Vanzatorul cesioneaza, in cadrul aceluasi pret contractual, cumparatorilor beneficiul Autorizatiei de Construire nr. -/.....2008 eliberata de Primaria mun. Cluj-Napoca, [...], prin care s-a autorizat construirea a doua imobile de locuit unifamiliale cuplate".

Prin urmare, avand in vedere aspectele prezentate mai sus si prevederile legale citate, se constata ca incadrarea facuta de catre organele de inspectie fiscala pentru operatiunea constand in vanzarea acestui teren, este legala si corecta, motiv pentru care solicitarea contestatoarei nu poate fi avuta in vedere pentru solutionarea favorabila a contestatiei.

- operatiunea inregistrata in tabelul anexa al deciziei de impunere la pozitia 102-contract autentic nr. -/.....2009, reprezinta in realitate restituirea unui imprumut purtator de penalitati de intarziere.

Sustinerea petentului privind acest aspect din contestatia formulata de catre contestatoare este infirmata de insusi clauzele contractului de vanzare cumparare nr. -/.....2009 incheiat intre d-l BNO si asociatii, in calitate de vanzator si d-l VA in calitate de cumparator.

Astfel, potrivit pct. 2.1-2.10 din contractul mentionat, in baza carora s-a facut transferul de proprietate pentru cele 10 apartamente, se precizeaza:

*"Vanzatorul vinde, iar cumparatorul cumpara, conform termenilor acestui contract, **intreg dreptul de proprietate asupra imobilului: apartamentul nr. ..., situat in loc. F...., str. F..., nr. ...[...]**",*

iar la pct. 4 din acelasi document, se arata:

"Preluarea in stapanire de fapt a imobilului de catre cumparator se face azi, data semnarii si autentificarii prezentului contract de vanzare cumparare".

In drept, prevederile art. 126, alin. (1), lit. a) si art. 128, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare (in vigoare la data realizarii tranzactiei), se arata:

"ART. 126 Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;[...]"

"ART. 128 Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar".

In contextul celor aratate, se retine ca intre vanzator si cumparator are loc o livrare de bunuri (imobile), operatiune care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

- **referitor la invocarea faptului ca** inspectorii fiscali au aplicat dispozitii legale in vigoare cu incepere de la 01.01.2010 la situatii fiscale din perioada 2007-2009.

Din analiza Raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere atacate, se retine ca petenta a interpretat eronat faptul ca i s-au aplicat dispozitiile Codului Fiscal si cele ale H.G. nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare aferente anului 2010 pentru anii 2007-2009, deoarece organele de inspectie fiscala au aplicat corect prevederile celor doua acte normative, astfel cum erau in vigoare la data derularii operatiunilor economice.

Petentul invoca aspectul prezentat mai sus, fara insa sa exemplifice prevederile legale care au fost avute in vedere in momentul in care a facut aceasta afirmatie, pentru ca organul insarcinat cu solutionarea contestatiei sa poata face o analiza in mod concret, iar daca motivul invocat se dovedeste a fi real, sa se poata stabili daca obligatiile fiscale retinute in sarcina contribuabilei au fost influentate de aplicarea dispozitiilor legale respective.

- **incalcarea principiului certitudinii impunerii** reglementat de prevederile art. 3 Cod fiscal, principiu care presupune elaborarea de norme juridice clare care sa nu conduca la interpretari arbitrare.

Sustinerea petentei potrivit careia stabilirea in sarcina sa a obligatiilor fiscale care fac obiectul prezentei analize nu respecta principiul certitudinii impunerii, este infirmat de catre prevederile legale citate sau doar mentionate in cuprinsul prezentei decizii.

In ceea ce priveste afirmatia acesteia potrivit caruia prevederile legale aplicate de catre organele de inspectie fiscala nu reprezinta norme juridice

clare, care sa nu conduca la interpretari arbitrare privind stabilirea obligatiilor fiscale, precizam ca organul insarcinat cu solutionarea contestatiei nu impartasese aceasta parere avand in vedere considerentele prezentate la punctele anterioare ale prezentei.

Facem totodata precizarea ca, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a jud. Cluj, sunt organe executive care au ca principala sarcina aplicarea prevederilor legale in vigoare din domeniul fiscal, fara insa a avea competente in ceea ce priveste elaborarea si aprobarea cadrului legislativ aplicabil acestui domeniu, competente care revin altor institutii ale statului roman.

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 nr. 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 **BNO** cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, 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 la organele fiscale nr. -/....04.2011, pentru suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar si accesorii la sursa taxa pe valoarea adaugata, dupa cum urmeaza:

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

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

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

DIRECTOR EXECUTIV