



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. 74/2011

privind solutionarea contestatiei depuse de d-l **CSL**
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. -/....02.2011, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 2, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de d-l **CSL** cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, str. ..., nr. ..., jud. Cluj, C.N.P. si **domiciliul procesual ales la CA CCF din mun. .., str. .., nr. ...**, 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. -/....11.2010.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatarile din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de11.2010 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 2, constatari care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere mentionata mai sus, prin care au fost stabilite in sarcina petentului obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei, dupa cum urmeaza:

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

Contestatia formulata prin CIA CCF din mun. .., (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala nr. -/...01.2011), 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 de11.2010 si comunicat petentului la data de ...12.2010 (prin afisare la sediul organului fiscal si publicare anunt

pe pagina de Internet Portal ANAF), iar contestatia a fost depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de ...01.2011, fiind inregistrata sub nr. -/.....01.2011.

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

I. Petentul, prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. -/....11.2010, solicita anulara deciziei de impunere atacata, precum si a Raportului de inspectie incheiat la data de11.2010.

In sustinerea solicitarii sale, petentul invoca urmatoarele argumente:

A. Nerespectarea dreptului la aparare.

- 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 societatii noastre, motiv pentru care decizia de impunere este, din punct de vedere formal, nelegala,

- desi, potrivit art. 43, alin. 2, lit. j) Cod procedura fiscala, in cuprinsul actului administrativ fiscal este obligatorie inscrierea mentiunilor privind audierea contribuabilului, trebuie observat faptul ca in cuprinsul deciziei de impunere nr. -/....11.2010 nu exista nici o mentiune referitoare la audiere.

B. Nerespectarea termenului legal privitor la inceperea inspectiei fiscale.

- din continutul raportului de inspectie fiscala (R.I.F.), cap. I, pct. 2 nu rezulta faptul ca s-ar fi comunicat contribuabilului vreun aviz de inspectie cu cel putin 15 zile anterior inceperii inspectiei fiscale, asa cum era obligatoriu potrivit art. 102, alin. 2, lit. b) Cod procedura fiscala. Astfel, se mentioneaza expres ca i s-a comunicat contribuabilului la ...11.2010 faptul ca inspectia fiscala urma sa inceapa la11.2010, iar inspectia fiscala a fost efectuata in perioada11.2010 -....11.2010.

C. Nerespectarea termenului legal pentru efectuarea inspectiei fiscale.

- conform mentiunilor din decizia de impunere, pct. 5.1, tabel, pct. 1, inspectia fiscala cu privire la TVA a vizat perioada ...01.2005 -....12.2009.

Dupa cum se poate observa insa, inspectorii fiscali nu au invocat prevederile art. 98, alin. 3, Cod procedura fiscala si nu au probat existenta niciuneia dintre situatiile prevazute de art. 98 alin. 3 lit. a) -c) Cod procedura fiscala pentru a justifica extinderea perioadei inspectiei fiscale de la perioada obisnuita de trei ani la o perioada de cinci ani.

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

- conform prevederilor Raportului de inspectie fiscala, subsemnatului 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 1.01.2010, 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.

- practic, organele fiscale au considerat ca exista o "activitate economica" si o "persoana impozabila" in sensul Directivei 2006/112/CE si a jurisprudenței relevante a Curtii de Justitie Europene, in perioada 2008-2009, teza care nu poate fi insa acceptata,

- legislatia fiscala romana in materie de TVA nu respecta principiul securitatii juridice in perioada 2007 -2009, deoarece formularea eliptica a normelor metodologice care ar fi trebuit sa explicitizeze textul Codului fiscal, nu-i ofera contribuabilului nici cea mai mica idee asupra a ceea ce inseamna "*obtinerea de venituri cu caracter de continuitate*",

- de asemenea, textul art. 127 Cod fiscal nu este un text cert, neechivoc, previzibil, prin lectura caruia contribuabilii sa cunoasca exact consecintele financiare ale comportamentului lor si intinderea obligatiilor fiscale in materie de TVA care le revin,

- un alt element care sustine ideea ca persoanele fizice care au livrat constructii si terenuri in perioada 2007-2009 nu desfasurau "activitati economice" in sensul art. 127 Cod fiscal, il reprezinta varianta de impozitare aleasa de legiuitor pentru veniturile obtinute cu aceasta ocazie, respectiv impozitul pe transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, reglementat de dispozitiile art. 77¹ -77³ din Codul fiscal,

- din moment ce se achita acest impozit pentru veniturile din transferul proprietatilor imobiliare, este evident faptul ca aceleasi venituri nu mai puteau fi calificate, in acelasi timp, drept venituri comerciale in sensul art. 46 Cod fiscal, ori daca o persoana fizica ar obtine venituri cu caracter de continuitate, acestea ar trebui inscrise de legiuitor in categoria "veniturilor comerciale", o subdiviziune a "veniturilor din activitati independente", reglementate de art. 46 si urmatoarele Cod fiscal,

- in concluzie, 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.

E. Alte elemente de nelegalitate ale raportului de inspectie fiscala/deciziei de impunere.

- asa cum rezulta din continutul deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala, au fost calculate in sarcina subsemnatului penalitati de intarziere de 15% (y RON), cel mai probabil in temeiul O.U.G. nr. 39/2010 pentru modificarea Codului de procedura fiscala, fara a se avea in vedere prevederile art. 3, alin. 2 Cod procedura fiscala, care dispune ca orice modificare adusa Codului de procedura fiscala intra in vigoare cel mai devreme la data de 1 ianuarie a anului fiscal urmator,

- pe de alta parte, subsemnatului nu-i puteau fi aplicate penalitati la11.2010 pentru ca nu expirase inca termenul de plata a obligatiilor fiscale stabilite prin decizia de impunere, deoarece conform prevederilor art. 111 alin. 2 Cod procedura fiscala, intrucat decizia de impunere se considera comunicata prin publicitate la ..12.2010, termenul de plata stabilit in sarcina subsemnatului este01.2011,

- din continutul pct. 5.2 al deciziei de impunere rezulta ca inspectorii fiscali au considerat ca exista o asociatie constituita de opt persoane fizice, afirmatie pentru care nu s-au adus insa nici un fel de probe, asa cum organul fiscal era obligat sa procedeze, avand in vedere dispozitiile art. 1169 Cod civil,

- subsemnatului mi-au fost comunicate la data de ..12.2010, prin avocat, o decizie 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 perioadei ..11.2010-....11.2010, fara a se afla in cadrul legal al unei inspectii fiscale.

- din continutul raportului (Cap. III, pct. I), rezulta ca inspectorii fiscali au aplicat dispozitiile art. 141, alin. 1, lit. f) Cod fiscal, in forma modificata prin O.U.G. nr. 109/2009 si intrata in vigoare la 1.01.2010, unor situatii de fapt din anul 2007.

- potrivit mentiunilor din raportul de inspectie fiscala, s-au luat in considerare imobilele edificate in baza autorizatiei de construire nr. x din12.2006, in conditiile in care titularul acestei autorizatii de construire nu este subsemnatul, ci o alta persoana.

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

- conform Raportului de inspectie fiscala, organul de inspectie fiscala a refuzat sa faca aplicarea dispozitiilor art. 145 si urmatoarele din Codul

fiscal, referitoare la exercitarea dreptului de deducere al TVA, cu toate ca dreptul de deducere putea fi exercitat dupa data de 1.10.2007 (data stabilirii de catre organul fiscal ca fiind data inregistrarii in scopuri de TVA),

- potrivit jurisprudentei Curtii de Justitie Europene (afacerea Rompelman), dreptul de deducere TVA poate fi exercitat chiar si pentru cheltuielile efectuate anterior inceperii activitatii economice si destinate desfasurarii de operatiuni taxabile.

- pe cale de consecinta, chiar in ipoteza in care subsemnatul ar fi trebuit sa ma inregistrez ca platitor de TVA de la 1.10.2007, era obligatorie exercitarea dreptului de deducere, cu consecinta reducerii semnificative a obligatiilor de plata si a majorarilor de intarziere calculate de organul fiscal.

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. - /...11.2010, 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 de ...11.2010.

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

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 lunii2007 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 contribuabil, precum si derularea lor in timp, s-a constatat ca aceasta avea obligatia sa solicite organului fiscal inregistrarea ca platitor de TVA **incepand cu data de2007**, 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 petent, in raport cu actele normative in vigoare referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele aspecte:

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca d-l CSL 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 contribuabilul 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, aferente activitatii desfasurate de **d-l CSL** din mun. Cluj-Napoca, in perioada ... 01.2005-....12.2009 (la sursa TVA).

Asa cum rezulta din continutul Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de11.2010, 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 perioada ...01.2005-.....12.2009, prin adrese transmise prin posta cu confirmare de primire, in...08.01.2010, nr. -/.....05.2010, adrese care au fost returnate de Posta Romana cu mentiunea "*expirat termenul de pastrare*".

Prin adresele mentionate, contribuabilul a fost instiintat de faptul ca in cazul neprezentarii la data stabilita in invitatii, organele de inspectie fiscala vor proceda la efectuarea impunerii in baza datelor si documentelor existente in evidentele fiscale.

Contribuabilul s-a prezentat la sediul organului fiscal o singura data, in cursul lunii ... 2009, cu promisiunea ca va reveni dupa citeva zile cu documentele solicitate, insa dupa aceasta discutie contribuabilul nu s-a mai prezentat, nu a raspuns la telefon si nu a ridicat adresele trimise de catre echipa de inspectie fiscala prin posta cu confirmare de primire.

Din verificarea efectuata la fata locului de catre echipa de inspectie fiscala in luna 2009, a rezultat faptul ca d-l CSL locuieste impreuna cu familia la adresa din mun. Cluj-Napoca, str. ..., nr. ..., ap. ... adresa la care a fost comunicata toata corespondenta purtata de organele fiscale cu acesta.

In vederea efectuarii inspectiei fiscale, organele de control fiscal au emis Avizul de inspectie fiscala nr. -/...12.2009 privind verificarea TVA, expediat in12.2009 care a fost re.returnat de posta pe motivul expirarii termenului de pastrare in data de12.2009, precum si Avizul de inspectie fiscala nr. -/.....05.2010 returnat de Posta Romana in data de05.2010 pe motivul expirarii termenului de pastrare.

Intrucat contribuabilul nu a raspuns solicitarilor organelor fiscale de a prezenta documentele referitoare la transferul proprietatilor imobiliare, s-a

procedat la obtinerea de informatii suplimentare, in conformitate cu prevederile art. 52, alin. (1) si art. 56, alin. (1) din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

In baza informatiilor obtinute de la notarii publici la care contribuabilul a incheiat contractele de vanzare cumparare, precum si a datelor detinute de catre organele de inspectie fiscala ca urmare a verificarii altor persoane impozabile, acestea au procedat la data2010 la intocmirea Procesului verbal nr. -/...06.2010, act premergator inspectiei fiscale, care a fost trimis la domiciliul contribuabilului prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire, aceasta fiind returnata la data de06.2010 pe motivul "*expirat termenul de pastrare*".

Prin adresa - din ...11.2010 (returnata de Posta Romana cu mentiunea "*expirat termenul de pastrare*"), organele de inspectie fiscala comunica d-lui CSL faptul ca inspectia fiscala este reprogramata, urmand sa inceapa din data de ..11.2010, astfel incat aceasta s-a desfasurat in perioada ...11.2010-....11.2010 la sediul organului fiscal din Cluj Napoca, str. Regele Ferdinand, nr. 8, cam 8, fiind supusa inspectiei fiscale perioada ...01.200512.2009.

Din cuprinsul contractelor de vanzare cumparare, puse la dispozitie de catre notarii publici la care contribuabilul le-a incheiat, s-a constatat ca in perioada2007-.....2009, d-l CSL impreuna cu asociatii: CM, CAD, CCN, BNO, BBI, SDF si SMD, instraineaza un numar de x apartamente, un teren, o casa si parcuri, 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 CSL este de: 17,5 % in cazul a x apartamente plus x garaje; 16,66 % in cazul a x apartamente; 50 % in cazul a x imobile din Cluj Napoca si 25% in cazul vanzarii unui teren situat in mun. Cluj-Napoca.

Pe baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de11.2010 a fost intocmita Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata stabilita de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate la organele fiscale nr. -/....11.2010, prin care au fost 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.

Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata stabilita de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate la organele fiscale nr. -/....11.2010 si Raportul de inspectie fiscala nr. -/....11.2010, emise de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj, au fost transmise contribuabilului prin posta cu

scrisoare recomandata cu confirmare de primire, scrisoare returnata de posta la data de ...11.2010 cu mentiunea "mutat".

Intrucat actele administrativ fiscale mentionate mai sus, nu au putut fi comunicate contribuabilului prin posta la domiciliul acestuia, a fost publicat pe pagina de internet Portal ANAF si afisat la sediul organului fiscal in perioada ...12.2010-.....12.2010, Anuntul Individual nr. -/...12.2010, privind emiterea 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. -/....11.2010, pe numele d-lui CSL.

In conformitate cu prevederile art. 44, alin. (3) din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, actul administrativ fiscal se considera comunicat contribuabilului la data de12.2010. La data de12.2010, in baza imputernicirii avocatale - /...12.2010 d-l CCF solicita si ridica cate un exemplar din Decizia de impunere nr -/....11.2010 si Raportul de inspectie fiscala nr. -/11.2010.

Petentul, prin av. CCF, 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 de11.2010, se retine ca in perioada supusa inspectiei fiscale, d-l CSL cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, impreuna cu asociatii CM, CAD, CCN, BNO, BBI, SDF si SMD, 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 de10.2007.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala si al anexelor nr. 1 si 2 ale acestuia, operatiunile economice efectuate de catre asociatie in perioada ... 2007-.... 2009, sunt in suma totala de y lei si se prezinta dupa cum urmeaza:

| Nr. crt. | Perioada | Nr. tranz | Nr. apart | Val. totala | Val. petent | TVA petent | Obs. |
|----------|-------------------------|-----------|-----------|-------------|-------------|------------|------|
| 1. | | | | | | | |
| 2. | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| 19. | | | | | | | |
| | Total, din care: | | | | | | |
| | -supuse TVA | | | | | | |

Avand in vedere amploarea operatiunilor economice efectuate de d-
CSL 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 activitațiile 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. 125[^]1, 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 .. 2007-... 2009 un numar de x tranzactii imobiliare (o casa, un teren, x apartamente si 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.

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. 125[^]1 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 2007 au fost incheiate contractele de vanzare cumparare nr. -/...08.2007 (in suma de y lei), respectiv nr. -/.....08.2007 (in suma de y lei), se constata ca in luna 2007 petentul impreuna cu asociatii, 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, acesta avand obligatia ca in conformitate cu prevederile art. 153, alin. (1), lit. b) din acelasi act normativ (citat 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 asociatii au depasit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata in cursul lunii 2007, acesta avea obligatia legala de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal (pana la data de 2007) in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii 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 de2007**, obligatie legala care nu a fost dusa la indeplinire de catre contribuabil 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 mentionata.

De mentionat, faptul ca aferent tranzactiei efectuate sub nr. - /.....09.2009 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).

Asa cum rezulta din tabelul prezentat mai sus, 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 organul de inspectie fiscala a 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 contribuabilului pentru debitul de plata aferent tranzactiilor efectuate in perioada ... 2007-.... 2009.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul anterior al prezentei, in sarcina contestatoarei a fost mentinut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei, acesta datoreaza si suma de y lei cu titlu de accesorii aferente debitului datorat, reprezentand masura accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1), respectiv art. 120¹ alin. (1) si (2), din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la calculul 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 ”.

“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.

Din continutul prevederilor legale citate mai sus, se retine ca un contribuabil datoreaza bugetului de stat dobanzi (majorari de intarziere) si penalitati de intarziere "**pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata**", obligatii de plata accesorii care se calculeaza pentru perioada cuprinsa intre termenul de scadenta si data stingerii debitului datorat.

Precizam faptul ca pana la data de 01.07.2010, data intrarii in vigoare a prevederilor O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor fiscale de plata se datorau majorari de intrziere, in conformitate cu prevederile art. 119 si 120 din actul normativ citat mai sus, in forma in vigoare pana la aceea data.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentului nu sunt justificate si pe cale de consecinta acesta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriile aferente obligatiilor fiscale datorate pentru operatiunile efectuate in perioada ... 2007-... 2009, astfel incat contestatia formulata de contribuabil referitoare la acest capat 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.

Referitor la invocarea de catre contestator a faptului ca organele de inspectie fiscala au refuzat sa faca aplicarea dispozitiilor art. 145 si urmatoarele din Codul fiscal, referitoare la exercitarea dreptului de deducere, se constata ca acest argument nu are justificare legala si pe cale de consecinta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

In acest sens, 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, acesta nu are dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor achizitionate.

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

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

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

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

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

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

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

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

Prin urmare, dispozitiile legale citate mai sus precizeaza ca regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA a contribuabilului, respectiv pana la data de intai a lunii urmatoare celei in care s-a comunicat persoanei impozabile actul administrativ de inregistrare 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 571/2003 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 contribuabilul aplica regimul special de scutire deoarece nu era inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata si avand in vedere prevederile legale citate, se constata ca **acesta nu isi poate exercita dreptul de deducere a taxei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pana la data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.**

De asemenea, din cuprinsul documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale, contribuabilul 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 petentului s-a efectuat avandu-se in vedere situatia fiscala a acestuia la data finalizarii inspectiei fiscale.

De mentionat este faptul ca, in conformitate cu prevederile art. 147¹ din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, contribuabilul 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 condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere. [...]”.

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

”48 (1) Prevederile art. 147¹, alin. (2) și (3) din Codul Fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale”.

III.d Cu privire la invocarea de către petent a altor aspecte:

- referitor la invocarea nulității actului administrativ fiscal pe motivul nerespectării dreptului la apărare a contribuabilului și a neanscrierii în actul administrativ fiscal a mențiunilor privind acest aspect.

Asa cum rezulta din considerentele prezentate la punctul III.a al prezentei, contribuabilul a fost invitat să se prezinte la sediul organului fiscal de mai multe ori, prin adresele transmise prin poșta cu confirmare de primire (înregistrate sub nr. -1/...10.2009, nr. -1.1.1/...11.2009, nr. -/...12.2009, nr. -/...01.2010 și nr. -/...05.2010), precum și prin Avizele de Inspecție fiscală nr. -/...12.2009, respectiv -/...05.2010, în vederea efectuării unei inspecții fiscale.

Contribuabilul s-a prezentat la sediul organului fiscal în cursul lunii 2009, cu promisiunea că va reveni după câteva zile cu documentele solicitate, dar după aceasta discuție contribuabilul nu s-a mai prezentat, nu a răspuns la telefon și nu a ridicat corespondența trimisă de către organele de inspecție fiscală prin poșta cu confirmare de primire, prin urmare contribuabilul nu a putut fi contactat, implicit nu a putut fi nici audiat.

În drept prevederile art. 10 și art. 56, alin. (1), din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, arată ca:

”Art. 10 *Obligația de cooperare*

(1) **Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.**

(2) **Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție”.**

”Art. 56 *Prezentarea de înscrisuri*

(1) **În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și 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 numai ca nu a indeplinit aceasta obligatie legala de a prezenta faptele cunoscute, dar mai mult decat atat invoca faptul ca nu a fost audiat, cu toate ca din prezentarea modului de derulare a inspectiei fiscale rezulta intentia contribuabilului de se sustrage de la efectuarea inspectiei fiscale.

Aceasta rezulta cu atat mai mult, din faptul ca in momentul in care actul administrativ fiscal a fost comunicat prin publicitate, contribuabilul a imputernicit o persoana pentru a ridica actele emise pe numele sau pentru a-si putea exercita caile de atac legale, ceea ce denota ca acesta a urmarit "din umbra" modul de derulare a inspectiei fiscale, fara a coopera cu organele de inspectie fiscala.

Se retine astfel ca, comportamentul contestatorului nu a fost in spritul prevederilor legale citate, respectiv de a coopera cu organele fiscale pentru a stabili starea de fapt reala. Acesta a inteles sa-si de-a concursul doar in acel moment in care poate sa atace constatările organelor de inspectie fiscala si decizia acestora in ceea ce priveste obligatiile fiscale stabilite in sarcina sa.

Facem precizarea ca, in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala, la cap. IV pct. (1) "Prezentarea punctului de vedere al contribuabilului" se arata: "*contribuabilul nu se prezinta la organul de inspectie fiscala*" si prin urmare nu avea cum sa-si exprime punctul de vedere asupra constatarilor din actul de control.

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 efectuării inspectiei fiscale.

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

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

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

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

- **referitor la invocarea faptului ca nu a fost respectat termenul legal privind inceperea Inspectiei fiscale.**

Potrivit Raportului de inspectie fiscala, organele de control fiscal au efectuat demersurile legale referitoare la instiintarea contribuabilului privind efectuarea unei inspectii fiscale, astfel:

- Avizul de inspectie fiscala nr. -/...12.2009 privind verificarea TVA, expediat in data de12.2009 prin posta cu scrisoare recomandata confirmare de primire, a fost returnat pe motivul "*expirat termenul de pastrare*" in data de12.2009

- Avizul de inspectie fiscala nr. -/....05.2010 expediat in data de05.2010 si returnat de Posta Romana in data de05.2010 pe motivul "*expirat termenul de pastrare*".

Avand in vedere acest aspect, coroborat cu faptul ca petentul a fost invitat in repetate randuri sa se prezinte la organul fiscal pentru clarificarea situatiei fiscale privind tranzactiile imobiliare efectuate, precum si faptul ca petentul s-a prezentat o singura data la organul fiscal cand a promis ca va reveni cu documentele necesare, rezulta ca d-l CSL avea cunostinta despre efectuarii inspectiei fiscale.

Prin adresa nr.-/.....11.2010 organele de inspectie fiscala comunica d-lui CSL faptul ca **inspectia fiscala este reprogramata**, urmand sa inceapa din data de11.2010. Potrivit Raportului de inspectie fiscala, inspectia fiscala a inceput la data de11.2010 si s-a desfasurat in perioada ...11.2010-11.2010 la sediul organului fiscal din Cluj-Napoca, str. Regele Ferdinand, nr. 8, cam. 8, situatie in care motivul invocat de petent nu este intemeiat si prin urmare nu are relevanta in solutionarea favorabila a contestatiei.

- **referitor la invocarea faptului ca inspectorii fiscali nu au invocat prevederile art. 98 alin. (3) pentru a justifica extinderea perioadei inspectiei fiscale de la perioada obisnuita de trei ani la o perioada de cinci ani.**

Potrivit Avizului de inspectie fiscala nr. -/.....05.2010 perioada verificata este precizata ca fiind ...01.2005-...12.2009, iar din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca inspectia fiscala a fost efectuata in perioada11.2010-11.2010 la sediul organului fiscal, ca urmare a reprogramarii acesteia prin adresa nr.-/.....11.2010.

Asa cum rezulta din continutul Raportului de inspectie fiscala nr. - /...11.2010, atat constatarile organelor fiscale, cat si obligatiile fiscale

stabilite in sarcina contribuabilului vizeaza perioada ...01.2007-...12.2009, perioada care se incadreaza in prevederile art. 98, alin. (3) din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, respectiv *"asupra creantelor nascute in ultimii 3 ani fiscali"*.

Precizam totodata faptul ca, perioada supusa inspectiei fiscale putea fi extinsa pe perioada de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale (daca era cazul), datorita existentei indiciilor cu privire la diminuarea obligatiilor datorate bugetului de stat, respectiv nedepunerea de declaratii fiscale (inregistrarea ca platitor de TVA, deconturi TVA).

- **referitor la invocarea faptului ca** inspectorii fiscali au aplicat dispozitii legale in vigoare cu incepere de la...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 petentul 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.

Potentul 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 contribuabilului au fost influentate de aplicarea dispozitiilor legale respective.

- **referitor la invocarea faptului ca** persoanele fizice care au livrat constructii si terenuri in perioada 2007-2009 nu desfasurau "activitatii economice" deoarece s-a achitat pentru orice livrare de constructii si terenuri impozitul pe transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal.

Potrivit Raportului de inspectie nr. -/...11.2010, precum si a Avizului de inspectie fiscala nr. -/...05.2010, se retine ca inspectia fiscala priveste activitatea desfasurata de catre contribuabil din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata si nu impozitul pe transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal.

De asemenea, potrivit contractelor de vanzare-cumparare incheiate de catre contribuabil impreuna cu asociatii, la data de ...08.2007, se retine ca acestia au depasit plafonul de scutire TVA de 35.000 euro, echivalent in lei 119.000 lei plafon prevazut de art. 152, alin. (1), din Legea 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal.

Intrucat contribuabilul nu a respectat prevederile Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, art. 153, alin. (1) lit. b), respectiv nu a solicitat

inregistrarea ca platitor de TVA in regim normal in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului, organele de inspectie fiscale sunt indreptatite sa procedeze la stabilirea de obligatii fiscale aferente activitatii desfasurate dupa data la care acesta ar fi trebuit sa se inregistreze ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

- **referitor la invocarea faptului ca** i-au fost aplicate nelegal penalitati de intarziere de 15 % in temeiul OUG 39/2010, deoarece la data de11.2010 prevederile legale respective nu produceau nici un fel de efecte juridice, iar pe de alta parte nu-i puteau fi aplicate penalitati de intarziere deoarece la data respectiva nu expirase termenul de plata a obligatiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere.

Calculul penalitatilor de intarziere s-a efectuat potrivit dispozitiilor art. 120 ^1 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada supusa inspectiei fiscale, respectiv s-au calculat obligatii fiscale accesorii aferente debitelor stabilite de organele de de inspectie fiscala, asa cum rezulta din anexa nr. 2 la Raportul de inspectie fiscala nr. -/11.2010.

Petentul 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 in suma de y lei este nelegala.

Fata de acest aspect sesizat de catre petent, facem 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.

In ceea ce priveste sustinerea petentului potrivit careia "*nu-i puteau fi aplicate penalitati la11.2010 pentru ca nu expirase inca termenul de plata a obligatiilor fiscale stabilite prin decizia de impunere*", facem doar precizarea ca petentul face confuzie intre "*scadenta platii*" si "*termenul de plata*" a unei obligatii fiscale, notiuni care din punct de vedere fiscal sunt total diferite.

- **referitor la invocarea faptului ca** nu exista nici o asociatie de tipul celei identificate de organul fiscal constituita din x persoane fizice.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de11.2010, organul de inspectie fiscala a retinut ca d-l CSL, impreuna cu persoanele mentionate la cap. II., pct. 4, a construit si tranzactionat un numar de x imobile, asa cum rezulta din contractele de vanzare-cumparare pe care acesta le-a incheiat la notari publici, de unde rezulta cota de participare pentru fiecare asociat, acesta devenind astfel persoana impozabila din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata. .

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

„Art. 125¹ (1) In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

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

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

Prin urmare, raportat la prevederile legale citate mai sus, se retine ca in situatia in care mai multe persoane fizice vand bunuri imobile detinute in coproprietate, se constata ca activitatea desfasurata de catre acestia trebuie privita prin prisma asocierii ca forma de organizare fara personalitate juridica, chiar daca acestia nu au dus la indeplinire obligatiile ce le revin in privinta inregistrarii fiscale.

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

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

Totodata, conform prevederilor pct. 184, din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, se precizeaza:

184. Sunt supuse obligatiei de incheiere si inregistrare a unui contract de asociere atat asociatiile fara personalitate juridica, ale caror constituire si functionare sunt reglementate prin acte normative speciale, respectiv asociatiile familiale, cabinete medicale grupate, cabinete medicale asociate, societate civila medicala, cabinete asociate de avocati, societate civila

profesionala de avocati, notari publici asociati, asociatii in participatiune constituite potrivit legii, cat si orice asociere fara personalitate juridica constituita in baza Codului civil".

- **referitor la invocarea faptului ca la data de12.2010** i-au fost comunicate prin avocat, 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.

Intrucat contribuabilul nu s-a prezentat la solicitarea echipei de inspectie fiscala si nu a colaborat cu acesta, comunicarea Raportului de inspectie fiscala si a Deciziei de impunere s-a efectuat prin afisarea la sediul organului fiscal si pe pagina de internet Portal ANAF a Anuntului individual nr. -/....12.2010 cu privire la emiterea acestor acte, afisare efectuata in perioada12.2010-...12.2010.

Ulterior datei de12.2010, respectiv in data de12.2010, s-a prezentat avocatul CCF care a ridicat cele doua acte administrative in conformitate cu Imputernicirea Avocationala nr. -/12.2010 data de contribuabil, in care se precizeaza "*ridicare decizie impunere nr. - /....11.2010 si raportul de inspectie fiscala care sta la baza acestei decizii*".

In ceea ce priveste celelalte documente mentionate in contestatia formulata, facem doar precizarea ca ele nu au fost solicitate de contestator organelor de inspectie fiscala.

- **referitor la invocarea faptului ca** i-au fost aplicate retroactiv dispozitiile art. 141 alin. (1), lit. f) din Codul Fiscal.

In cap. III pct. 1 din Raportul de inspectie fiscala nr. -/...11.2010, organele de inspectie fiscala au invocat prevederile art. 141, alin. (2), lit. f) din Legea 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, referitoare la operatiunile scutite de taxa, dispozitii legale in vigoare dupa data de01.2007, pentru a sublinia ca, prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea de constructii noi care reprezinta in fapt obiectul activitatii desfasurate de catre contribuabil impreuna cu asociatii.

Precizam totodata ca dispozitiile pct. 66, alin. (2) din Normele metodologice date in aplicare pentru art. 153, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, in forma citata in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala erau in vigoare dupa data de ...1.01.2007 si prin urmare nu se pune problema aplicarii lor retroactiv.

- **referitor la invocarea faptului ca** s-au calculat eronat obligatiile fiscale in sensul ca si pentru blocul de locuinte P+2E+M cu x apartamente construit in baza autorizatiei de constructie nr. -/....12.2006 in care titular era o alta persoana.

Potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, contractele de vanzare-cumparare care vizeaza blocul de locuinte mentionat mai sus nu au fost incluse in baza impozabila privind pe contribuabilul CSL, acestea

neregasindu-se in anexa nr. 1 la Raportul de inspectie fiscala nr. - /...11.2010 (contractele respective apartin familiei SD si SM si fac obiectul altei inspectii fiscale).

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 **CSL** cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, str. ..., nr. ..., bl. ..., ap. ..., jud. Cluj, C.N.P. ..., 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. -/...11.2010, 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.de 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