



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. 115/2011

privind solutionarea contestatiei depuse de d-na **PL**
cu domiciliul in loc. G, jud. Cluj, la Activitatea de Inspectie
Fiscala Cluj si remisa spre solutionare la Directia Generala
a Finantelor Publice a jud. Cluj

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/....01.2011, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 2, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de d-na **PL** cu domiciliul in loc. G, nr. ..., 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 organelor fiscale nr. -/....11.2010.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...11.2010 de catre organul 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. Petenta contesta suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar, majorari si penalitati de intarziere 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.

Contestatia 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 emis la data de ...11.2010 si comunicat petentei la data de ...12.2010 (potrivit datei inscrise pe confirmarea de primire aflata in copie la dosarul cauzei), 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 solucioneze pe fond contestatia formulata de d-na **PL** cu domiciliul in loc. G, jud. Cluj.

I. Petenta, prin contestatia formulata solicita anulara Raportului de inspectie fiscala nr. -/....11.2010 si a Deciziei de impunere nr. -/....11.2010, considerand ca nu datoreaza sumele stabilite cu titlu de TVA, aducand in sprijinul solicitarii sale urmatoarele argumente:

- au fost incalcate prevederile art. 101 Cod procedura fiscala, cu privire la transmiterea avizului de inspectie fiscala anterior inceperii inspectiei fiscale, intrucat Avizul de inspectie fiscala a fost emis la08.2010 si primit la10.2010, ori potrivit avizului inspectia fiscala a inceput la09.2010,

- intrucat inspectia fiscala a fost demarata la10.2009 (potrivit invitatiei nr. -/....10.2009) si finalizata la ...11.2010, toate actele intocmite anterior emiterii avizului de inspectie fiscala sunt nule, intrucat s-au emis in afara cadrului legal referitor la inspectia fiscala,

- incalcarea prevederilor art. 104, alin. (1) Cod procedura fiscala, referitor la durata inspectiei fiscale, intrucat aceasta a inceput cu data de10.2009 prin emiterea invitatiei nr. 2221/....10.2009, ori raportul de inspectie fiscala trebuia emis pana la10.2010,

- nu exista norme legale care sa permita organului de control sa transmita adrese si sa solicite inscrisuri in afara perioadei supuse inspectiei fiscale, ori pana la momentul emiterii avizului de inspectie fiscala (...08.2010) au fost solicitate contractele autentice de la birourile notariale,

- au fost incalcate prevederile art. 98, alin. (3) Cod procedura fiscala, referitor la perioada supusa controlului, care arata ca aceasta este de 3 ani si poate fi extinsa la 5 ani doar in baza unei dispozitii de extindere a controlului,

- a fost incalcat principiul neretroactivitatii legii, intrucat prevederile art. 127 Cod fiscal au fost modificate cu O.U.G. nr. 109/07.10.2009 prin introducerea alin. (2¹), aplicabile de la data de 01.01.2010, astfel ca numai dupa aceasta data si numai pentru raporturile de drept fiscal nascute sub noua lege persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile,

- in cuprinsul raportului de inspectie fiscala si al deciziei se face referire la forma Codului fiscal, astfel cum a fost modificata prin OUG nr. 109/2009, prin urmare exercitarea inspectiei, concluziile acesteia si consecintele sunt urmare a aplicarii unei forme a Codului fiscal ce nu era in vigoare in perioada 01.01.2008-18.11.2009,

- potrivit art. 127, alin. (1) si (2) Cod fiscal (aplicabile in perioada verificata) nu reprezentam o persoana impozabila, in sensul ca activitatile desfasurate de mine nu erau cuprinse in categoria activitatilor impozabile,

- obtinerea de venituri de catre persoanele fizice nu putea fi incadrata in categoria productiei, comertului sau serviciilor si prin urmare aceste persoane nu pot fi asimilati comerciantilor in lipsa unor norme exprese in acest sens, codul comercial indicand faptele de comert obiective,

- principiile taxarii in dreptul fiscal roman, pleaca de la taxarea prin raportare la calitatea de comerciant a persoanei si nu la taxarea faptelor acestuia, in consecinta calitatea de subiect de drept fiscal o are comerciantul, ori potrivit codului comercial faptele de comert se realizeaza in formele strict prevazute de lege,

- trebuie avuta in vedere continuitatea veniturilor obtinute si nu repetabilitatea operatiunii de vanzare, ori nu exista criterii care sa stabileasca caracterul de continuitate ale unor operatiuni derulate in intervalul2008-....2009,

- se constata incalcarea prevederilor OUG nr. 200/2008 si HG nr. 1618/2008 referitoare la aplicarea unei cote TVA de 5% incepand cu 01.01.2009, fapt care impune convocarea tuturor cumparatorilor pentru a se stabili daca acestia nu au mai achizitionat anterior si o alta locuinta cu cota de TVA de 5%, situatie in care se impune refacerea calculelor prin aplicarea acestei cote,

- calculul TVA, a dobanzilor penalizatoare si al penalitatilor este eronat, motiv pentru care solicitam efectuarea unui raport de expertiza contabila, care sa clarifice intinderea obligatiilor fiscale,

- au fost incalcate dispozitiile art. 140 Cod fiscal si cele ale HG nr. referitoare la normele metodologice de aplicare ale codului fiscal. De asemenea stabilirea debitului principal nu este corecta, iar data de la care s-au perceput dobanzile penalizatoare si penalitatile sunt gresite, calculele fiind efectuate prin raportarea la o forma a legii care nu era in vigoare in momentul nasterii raportului de drept 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 organelor fiscale nr. -/ ...11.2010 sunt retinute in sarcina petentei 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 baza constatarilor din Raportul 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 d-na PL din loc. G, jud. Cluj, in perioada2005-.....2009.

In urma verificarii efectuate, organul de inspectie fiscala a constatat ca d-na PL impreuna cu d-l PV au desfasurat in perioada2008-.....2009, activitati economice cu caracter de continuitate, constand in tranzactionarea a x apartamente noi, operatiuni care se incadreaza la art. 127, alin. (1) si alin. (2), din Legea nr. 571/ 22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate in perioada mentionata mai sus, organele de inspectie fiscala retin ca activitatea desfasurata de contribuabila reprezinta operatiune impozabila din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata in conformitate cu prevederile art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 2, alin. (1), si (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004.

Prin urmare, avand in vedere operatiunile economice efectuate de catre contribuabila precum si derularea lor in timp, se constata ca aceasta 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) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, motiv pentru care organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea in sarcina contribuabilei a obligatiilor fiscale care fac obiectul prezentei contestatii.

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

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca d-na PL cu domiciliul in loc. G datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata stabilite suplimentar in sarcina sa la sursa TVA, obligatii fiscale aferente unor tranzactii efectuate in perioada 2008–.... 2009 constand in vanzarea unor bunuri imobile (x apartamente noi), in conditiile in care contribuabila a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire fara a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, organul de control fiscal din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice nr. 2, a efectuat un control fiscal ce a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare, declarare si virare a obligatiilor fiscale aferente activitatii desfasurate de d-na PL cu domiciliul in loc. G, jud. Cluj in perioada2005-.....2009.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...11.2010 a fost emisa Decizia de impunere privind taxa pe valoarea

adaugata stabilita de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. -/...11.2010, prin care au fost retinute in sarcina contestatoarei obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei), majorari de intarziere (y) si penalitati de intarziere (y lei).

Petenta contesta obligatiile fiscale stabilite suplimentar prin actul administrativ fiscal mentionat mai sus, solicitand anulara in totalitate a diferentelor de taxe retinute in sarcina sa, aducand in sprijinul solicitarii sale argumentele prezentate in sinteza la pct. I al prezentei.

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

Din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...11.2010, se retine ca in perioada supusa inspectiei fiscale, d-na PL impreuna cu d-l PV au desfasurat activitati economice (tranzactionarea a x apartamente noi) cu caracter de continuitate, devenind astfel persoana impozabila in scop de TVA incepand cu data de2008.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala, tranzactiile efectuate de catre contribuabila impreuna cu asociatul sau in perioada 2008-.... 2009, sunt in suma totala de y lei, din care partea care ii revine petentei este in suma de y lei (impozabile-y lei) si se prezinta astfel:

Nr. crt.	Perioada	Nr. tranz	Val. totala tranz	Val. asociat	Cota TVA	TVA asociat	Obs.
1.						scutit	Depasire plafon
2.						scutit	
.....							
14.							
	Total, din care:						
	-supuse TVA					y	

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate de catre persoana fizica PL in perioada 2008-..... 2009, respectiv x tranzactii imobiliare (apartamente noi), organul de inspectie fiscala constata ca din punct de vedere fiscal, aceasta a desfasurat o activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si pe cale de consecinta petenta intra in categoria persoanelor impozabile, in conformitate cu prevederile art. 127, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, s-a constatat ca activitatea desfasurata de catre contribuabila in perioada supusa verificarii, prin tranzactionarea a x apartamente, reprezinta operatiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata in conformitate cu prevederile art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si

completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 2, alin. (1), si (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004.

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)”,***

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei, in conditiile in care sunt realizate de o persoana impozabila asa cum este definita la art. 127 alin. (1), iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/ 22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Dispozitiile art. 127 alin. (1) si (2) din actul normativ mentionat mai sus, referitoare la „*Persoane impozabile si activitatea economica*” precizeaza:

*(1) **Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.***

*(2) **In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si 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”.***

Dupa data de 01.01.2007, in contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, la art. 125¹, alin. (1), pct. 18 din actul normativ mentionat mai sus, referitor la definirea notiunii de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, se arata:

“(1) in sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

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

Prin urmare, din coroborarea dispozitiilor legale citate mai sus, se retine ca **o persoana fizica reprezinta persoana impozabila** in sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata din Codul fiscal, in conditiile in care aceasta desfasoara activitati economice de natura celor prevazute la art. 127, alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Conform prevederilor legale citate mai sus, se retine ca intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri efectuate de o persoana impozabila asa cum este definita la art. 127, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitatile economice prevazute la art. 127, alin. (2) din acelasi act normativ.

De asemenea, potrivit prevederilor legale stipulate la art. 127, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, persoanele fizice care efectueaza activitati in urma carora obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau alte bunuri, nu se considera ca desfasoara activitate economica si nu intra in categoria persoanelor impozabile, **cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in acest caz acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.**

Intrucat, se constata ca d-na PL (impreuna cu d-l PV) efectueaza in perioada ... 2008-... 2009 un numar de x tranzactii imobiliare (apartamente noi) in suma totala de **y lei**, se constata ca operatiunile economice efectuate de catre petenta au caracter de continuitate si pe cale de consecinta reprezinta o activitate economica care se supune dispozitiilor prevazute la Titlul VI din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile pentru perioada supusa verificarii.

In sensul constatarilor prezentate mai sus, se retine ca dispozitiile art. 153, alin. (1), lit. b) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, referitoare la inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA, stipuleaza ca:

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

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

In sensul celor prezentate mai sus, prevederile art. 152, alin. (1) si (6), din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la regimul special de scutire pentru intreprinderile mici privind taxa pe valoarea adaugata (in vigoare la data depasirii plafonului de scutire de catre 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***".

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate se retine ca persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si care realizeaza 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 in termen de 10 zile de la data la care a atins sau a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri realizata este superioara plafonului de 35.000 euro.

Intrucat din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca la data de2008 au fost incheiate contractele nr. -/....2008 (y lei), respectiv nr. -/....2008 (y lei), se retine ca in luna ... 2008 petenta (impreuna cu asociatul sau) a depasit plafonul de scutire de TVA in valoare de 35.000 euro (119.000 lei) prevazut de dispozitiile art. 152, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile

ulterioare, aceasta avand obligatia ca in conformitate cu prevederile art. 153, alin. (1), lit. b) din acelasi act normativ (citat mai sus), sa se inregistreze ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate mai sus si avand in vedere faptul ca petenta a depasit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata la data de2008, aceasta avea obligatia legala de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal pana la data de 10 2008, (in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii respectiv prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost depasit), situatie in care aceasta ar fi devenit platitor de T.V.A. **incepand cu data de2008**, obligatie legala care nu a fost dusa la indeplinire de catre contribuabila.

Deoarece contribuabila nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA in termenul prevazut de dispozitiile legale, pentru a deveni platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data mentionata mai sus, organul de inspectie fiscala este indreptatit sa procedeze la stabilirea de obligatii fiscale aferente tranzactiilor taxabile efectuate dupa aceasta data (x tranzactii din perioada 2008-... 2009), prin aplicarea procedurii sutei marite (19x100/119), asupra valorii tranzactiilor efectuate de catre petenta in perioada mentionata.

Asa cum rezulta din situatia prezentata in cuprinsul acestei decizii (pag. 5), se constata ca valoarea operatiunilor taxabile efectuate de petenta in perioada 2008-.... 2009 si care sunt supuse taxei pe valoarea adaugata, sunt in suma totala 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 petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, astfel incat contestatia formulata de contribuabila referitoare la **suma de y lei**, reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata, urmeaza a fi respinsa ca neantemejata pentru acest capat de cerere.

III.b Referitor la suma totala de y lei, reprezentand majorari 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 petentei pentru debitul de plata aferent tranzactiilor efectuate in perioada ... 2008-.... 2009.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul anterior al prezentei decizii, in sarcina contestatoarei a fost mentinut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei, se constata ca aceasta 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, speței analizate îi sunt aplicabile prevederile art. 119, alin. (1), art. 120 alin. (1) și (7) ale Cap. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (aplicabile până la 01.07.2010), dispoziții care referitor la calculul majorărilor de întârziere, precizează :

“Cap. 3 Majorări de întârziere

Art. 119 Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere[...].”

“Art. 120 Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv [...].”

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Prin O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aplicabilă cu data de 01.07.2010, referitor la calculul dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, se precizează :

“Cap. 3 Dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere

Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere [...].

Art. 120 Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv ”.

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale. [...].”

Art. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase 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 perioada2009-.....2010.

In ceea ce priveste cuantumul dobanzilor sau majorarilor de intarziere, se retine ca acestea au fost stabilite prin aplicarea cotei de 0,1% (pentru perioada2009-30.06.2010 inclusiv), respectiv 0,05% (pentru perioada 01.07.2010-.....2010), asupra debitului in suma de y lei stabilit ca datorat bugetului de stat de catre contribuabila, aferent activitatii desfasurate de acesta in perioada verificata.

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 la data incheierii actului administrativ fiscal atacat.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta aceasta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriile aferente obligatiilor fiscale datorate pentru tranzactiile efectuate in perioada2009-.....2010, astfel incat contestatia formulata de contribuabila referitoare la aceste capete de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma de y lei, reprezentand majorari (dobanzi) de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata.

III.c Cu privire la invocarea de catre petenta a altor aspecte:

- **incalcarea prevederilor art. 101 din Codul de procedura fiscala** privind transmiterea avizului de inspectie fiscala anterior inceperii inspectiei fiscale, astfel incat toate actele emise anterior avizului de inspectie fiscala sunt nule.

Din analiza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...11.2010, se retine ca Avizul de inspectie fiscala nr. -/.....2010 a fost transmis contribuabilei prin posta cu confirmare de primire in data de10.2010 si a fost primit de catre destinatar la data de10.2010, inaintea de data inceperii inspectiei fiscale, in conformitate cu prevederile

art. 101, alin. (1) din OG nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contextul in care inspectia fiscala a inceput la data ...11.2010, se retine ca au fost respectate prevederile art. 102, alin. (1), lit. b) din actul normativ mentionat mai sus, potrivit carora:

„(1) Avizul de inspectie fiscala se comunica contribuabilului, in scris, inainte de inceperea inspectiei fiscale, astfel :

[...]. b) cu 15 zile pentru ceilalti contribuabili”.

Prin urmare, se constata ca organul de inspectie fiscala a respectat prevederile legale in ceea ce priveste instiintarea contribuabilei cu privire la efectuarea unei inspectii fiscale asupra activitatii desfasurate de catre aceasta.

Totodata, mentionam ca in temeiul art. 49, si art. 50 din din OG nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in perioada 2009-.... 2010, contribuabila a fost invitata in repetate randuri la sediul organului fiscal in vederea clarificarii situatiei fiscale privind tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 2005-2009, invitatii la care aceasta fie nu a dat curs, fie nu a pus la dispozitia organului fiscal documentele necesare.

Pentru justificarea afirmatiilor de mai sus, precizam ca au fost transmise prin posta urmatoarele invitatii: nr. -/....10.2009, nr. -/12.2009, -/....03.2010, -/...09.2010 si -/10.2010, invitatii carora contribuabila nu le-a dat curs.

Intrucat contribuabila nu a dat curs solicitarilor organului fiscal de a se prezenta la sediul acestuia din urma si de a prezenta documente 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.

Pe baza informatiilor obtinute de la notarii publici la care contribuabila a incheiat si autentificat contractele de vanzare cumparare, precum si a datelor existente in evidenta fiscala, organul de inspectie fiscala a procedat la data de2010 la intocmirea Procesului verbal nr. -/2010, act premergator inspectiei fiscale, care a fost trimis prin posta la domiciliul contribuabilei.

Prin urmare, perioada2009-....2010 a reprezentat o etapa preliminara de verificare documentara in vederea stabilirii starii de fapt a situatiei fiscale a contribuabilei si nu o inspectie fiscala.

In ceea ce priveste nulitatea actelor intocmite in perioada anterioara transmiterii avizului de inspectie fiscala, mentionam faptul ca acest aspect (privind nulitatea actelor administrativ fiscale) este stipulat la art. 46 din O.G. nr. 92/ 24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, unde se arata ca numai lipsa unuia din elementele *”... 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, [...]", poate atrage nulitatea acestora.

- **depasirea duratei efectuării inspecției de 3 luni** având în vedere că verificările au fost începute odată cu invitația 2221/....10.2009.

Prin Invitația nr. -/....10.2009 contribuabila a fost solicitată să se prezinte la sediul organului fiscal pentru clarificarea situației fiscale privind tranzacțiile imobiliare desfășurate.

Intrucât aceasta nu s-a prezentat la data stabilită sau ulterior, în baza art. 52, alin.(1) și art. 56, alin. (2) din OG nr. 92/24.12.2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a solicitat informații de la notarii publici care au încheiat și autentificat contractele privind tranzacțiile imobiliare efectuate de către contribuabila în perioada 2008-..... 2009.

După primirea informațiilor de la notarii publici, s-a întocmit Procesul verbal nr. -/.....2010 prin care s-a constatat că petenta a desfășurat o activitate cu caracter economic și de continuitate și s-a dispus efectuarea unei inspecții fiscale în cursul lunii ... 2010.

În baza constatărilor premergătoare, s-a procedat la demararea efectuării inspecției fiscale, care, așa cum se reține din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, s-a desfășurat în perioada2010-.....2010 la sediul organului fiscal din Cluj-Napoca, str. Regele Ferdinand, nr. 8, cam. 8, astfel încât se constată că termenul legal de 3 luni prevăzut la art. 104, alin. (1) din OG nr. 92/24.12.2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală republicat, nu a fost depășit.

- **organul fiscal a încălcat art. 98, alin. (3) din Codul de Procedură Fiscală** referitor la perioada supusă controlului, întrucât nu există o dispoziție de extinderea controlului de la 3 ani la cinci ani, astfel ca perioada de inspecție este nelegală, abuzivă.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală întocmit la data de ...11.2010, perioada supusă verificării a fost stabilită de organul de inspecție în conformitate cu prevederile art. 98 din OG nr. 92/24.12.2010, republicată, privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

"(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 puțin una dintre următoarele situații:***

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".

Urmare depunerii de catre notarii publici a Declaratiei informative privind impozitul pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, cod 208, contribuabila PL impreuna cu d-l PV figureaza in evidentele fiscale cu un numar de x tranzactii imobiliare efectuate in perioada2008-.....2009 in valoare de y lei.

Contribuabila nu s-a inregistrat in scopuri de TVA si prin urmare nu a depus deconturi privind TVA si nu a achitat la bugetul de stat obligatiile fiscale pe care le datora la acesta sursa ca urmare a activitatii desfasurate.

In contextul celor aratate, s-a constatat 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, motiv pentru care in Avizul de inspectie fiscala transmis contribuabilei s-a precizat ca perioada supusa inspectiei este2005-.....2009.

Facem precizarea ca, asa cum rezulta din continutul Raportului de inspectie fiscala nr. -/....11.2010, atat constatarile organelor fiscale, cat si obligatiile fiscale stabilite in sarcina contribuabilei vizeaza perioada2008-.....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*".

- **incalcarea prevederilor OUG nr. 200/04.12.2008 si HG 1618/04.12.2008** referitoare la aplicarea, incepand cu data de 01.01.2009, a unei cote de TVA de 5%. In situatia in care organul fiscal va aprecia ca petenta datoreaza TVA se impune convocarea tuturor cumparatorilor pentru a stabili daca acestia au mai achizitionat anterior si o alta locuinta, caz in care se impune refacerea calculului la cota de 5 %.

Asa cum rezulta din continutul Raportului de inspectie fiscala, organul de inspectie fiscala a stabilit obligatiile de plata la sursa TVA aplicand cota TVA standard de 19 % (procedeul sutei marite) asupra veniturilor realizate de catre contribuabila, in baza contractelor de vanzare cumparare puse la dispozitie de notari publici.

Din cuprinsul contractelor rezulta ca toate tranzactiile au fost incheiate cu persoane fizice si pretul tranzactiei este final, iar contribuabila nu prezinta organului de inspectie fiscala documente din care sa rezulte indeplinirea conditiei impuse de prevederile legale pentru aplicarea cotei reduse de 5 %.

Precizam ca, nu intra in sarcina organului fiscal sa procedeze la convocarea cumparatorilor, pentru a stabili daca acestia indeplinesc

conditia pentru aplicarea cotei reduse de 5 %, intrucat prevederile pct. 23, alin. (9) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, referitor la aplicarea dispozitiilor art. 140 din lege (in vigoare in anul 2009), precizeaza:

*„23.(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 si 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 in conditiile legii”.

In temeiul prevederilor legale citate mai sus, se retine ca vanzatorul are posibilitatea ca la data efectuarii tranzactiei sa aplice cota redusa 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 si 2 din Codul fiscal", declaratie pe care trebuie sa o pastreze pentru justificarea cotei reduse de 5 %.

- **modul de calculul a TVA, a dobanzilor si a penalitatilor de intarziere** este eronat, motiv pentru care se solicita efectuarea unui raport de expertiza contabila care sa clarifice in subsidiar intinderea obligatiilor fiscale.

In cap. 5 "**Calculul obligatiilor fiscale**" din Raportul de inspectie fiscala s-a stabilit venitul baza de calcul pentru contribuabila PL in suma de y lei, venit realizat in perioada2008-.....2009, rezultat din efectuarea unui numar de x tranzactii imobiliare taxabile (apartamente noi).

Taxa pe valoarea adaugata de plata stabilita pentru aceasta baza de calcul este de y lei, obligatia de plata fiind stabilita in conformitate cu art. 157, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, prevederi legale in vigoare in perioada verificata.

In ceea ce priveste calculul dobanzilor (majorarilor) si penalitatile de intarziere, acestea au fost stabilite in conformitate cu prevederile art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/22.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta, pina la data de 23.1....1.2010, astfel cum rezulta din considerentele prezentate la pct. III.b al prezentei.

Aratam faptul ca, inspectia fiscala a fost facuta tinand seama de prevederile art. 94 si 95 din O.G. nr. 92/22.12.2003, republicata, privind

Codul de procedura fiscala, obligatiile de plata fiind stabilite in conformitate cu dispozitiile art. 109 din actul normativ mentionat.

- **incalcarea principiul neretroactivitatii legii** in ceea ce priveste prevederile art. 127 alin. (2¹) din Legea 571/22.12.2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care sunt aplicabile de la 01.01.2010 si numai pentru raporturile de drept fiscal nascute sub noile dispozitii legale.

Fata de motivul invocat de catre petenta precizam ca atribuirea calitatii de persoana impozabila pentru contribuabila a fost stabilita in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/22.12.2003, privind Codul Fiscal, aplicabile incepand cu data de2008, asa cum reiese din considerentele prezentate la punctul III.a al prezentei decizii.

Precizam ca petenta in perioada2008-.....2009 realizeaza venituri din efectuarea a x tranzactii imobiliare, astfel incat potrivit prevederilor, art. 127, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal (in vigoare in perioada verificata) a desfasurat o activitate economica in scopul realizarii de venituri cu caracter de continuitate.

Prin urmare, principiul neretroactivitatii legii nu a fost incalcat de catre organul fiscal, deoarece prevederile art. 126 si 127 din Codul fiscal, invocate in cuprinsul actelor administrative atacate, isi gasesc aplicabilitatea in perioada supusa inspectiei fiscale.

In ceea ce priveste invocarea dispozitiilor Codului Comercial Roman precizam ca din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarii unei constructii noi, sau a unei parti a acesteia este supusa legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, indiferent daca aceste tranzactii indeplinesc sau nu indeplinesc cerintele altor dispozitii legale, drept pentru care tranzactiile efectuate de contribuabila trebuie analizate din punct de vedere fiscal, tinand cont de prevederile Codului fiscal.

Prin urmare, independent de calificarea tranzactiilor din perspectiva Codului Comercial, in materie fiscala determinant este continutul economic al tranzactiilor, autoritatile fiscale fiind indreptatite sa reancadreze forma si continutul juridic al tranzactiilor pentru a reflecta continutul economic propriu-zis al acestora, dupa cum prevad dispozitiile art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale art. 1 alin. (3) din acelasi act normativ, conform carora *"in materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, in caz de conflict intre acestea aplicandu-se dispozitiile Codului fiscal."*

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

Din continutul documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca petenta prin contestatia depusa sub nr. -/....2011, ataca Decizia de impunere nr. -/.....2011 emisa de organul fiscal pentru corectarea unei erori materiale strecurate in cuprinsul Deciziei de impunere nr. -/ ...11.2010 privind mentionarea perioadei pentru care au fost calculate accesoriile aferente debitelor stabilite suplimentar in sarcina contestatorului (perioada 2008-.....2010, fata de2009-....2010 asa cum era corect).

Avand in vedere faptul ca eroarea mentionata nu a influentat cuantumul majorarilor de intarziere stabilite in sarcina contribuabilei (acestea fiind calculate pentru perioada corecta), precum si faptul ca argumentele invocate de catre petenta sunt identice in cele doua contestatii, organul insarcinat cu solutionarea acestora procedeaza la conexarea celor doua dosare si emiterea unei singure decizii.

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-na **PL** cu domiciliul in loc. G, jud. Cluj, C.N.P., pentru 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, stabilita prin Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata stabilita de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. -/....11.2010.

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta 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