

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI BOTOSANI

DECIZIA NR. 37
din 27.04.2011

privind solutionarea contestatiei formulata de persoanele fizice CM si CG,
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani
sub nr. I/.../2011

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani - D.G.F.P.J.- a fost sesizata de Activitatea de Inspecție Fiscala Botosani, prin adresa nr. IV/.../2011, inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/.../2011 asupra contestatiei formulata de persoanele fizice CM si CG din Botosani, str... nr...

Obiectul contestatiei il constituie suma de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata - TVA- in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, stabilite de plata prin Decizia de impunere nr. IV/.../2011 privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale.

Petenta mai contesta si Raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2011.

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani, constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, 206, 207 alin.(1) si 209 alin.(1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se investeste cu solutionarea pe fond a contestatiei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

I. D-nii CM si CG contesta taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei si accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, motivand urmatoarele:

- pe cale de exceptie, contestatorii invoca nerespectarea de catre organele de inspectie fiscala a prevederilor art. 105 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si pentru fiecare perioada supusa impozitarii. Desi contestatorii sustin ca reverificarea unei perioade fiscale se poate face, ca exceptie, doar cu aprobarea conducatorului inspectiei fiscale in situatia in care apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii inspectiei fiscale, actele administrativ fiscale contestate au fost intocmite in lipsa deciziei de reverificare emisa de conducatorul inspectiei fiscale competent. Avand in vedere ca reverificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.01.2005-30.09.2010 s-a facut in baza Deciziei nr. 72/2010 semnata de directorul executiv al D.G.F.P.J.Botosani, care nu este aceeași persoana cu conducatorul inspectiei fiscale, petentii considera ca

reverificarea s-a facut cu nerespectarea prevederilor imperative ale legii, dispozitiile pct. 12.6.-12.8. din OPANAF nr. 519/2005 invocate in decizia nr. 72 nu prevad si nu puteau prevedea reguli derogatorii de la prevederile art. 105 alin. (3) din Codul de procedura fiscala si in consecinta solicita anulara actelor contestate. Mai sustin contestatorii ca prin Deciziei nr. 72/17.12.2010 a D.G.F.P.J.Botosani au fost desfiintate actele administrativ fiscale datorita faptului ca organele de control au aplicat gresit legea, iar aceasta nu justifica refacerea controlului.

- contestatorii considera ca Raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2011 nu a fost intocmit in conformitate cu prevederile OPANAF nr. 357/2007, intrucat poate fi obiectul unui control fiscal o persoana fizica cu un cod numeric personal care desfasoara o activitate economica in mod independent sau exercita profesii libere;

- petentii contesta incadrarea in categoria "grupul de persoane...capabil sa desfasoare o activitate economica", intrucat contestatorii ca sot si sotie nu au desfasurat o activitate economica;

- actele de natura civila incheiate de petenti nu reprezinta activitati economice astfel cum au fost definite de art. 127 alin.(2) din Codul fiscal;

- contestatorii sustin ca nu au efectuat in mod continuu tranzactii imobiliare, intre continutul notiunii de continuu si continutul notiunii de repetat nu exista sinonimie juridica;

- conform afirmatiilor organelor de control "grupul de persoane" este o persoana fizica, ori sustin contestatorii ca ei, ca familie, sunt doua persoane fizice, grupul nu este persoana fizica;

- petentii considera ca actele contestate sunt intemeiate mai mult pe consideratiile personale ale organelor de control, decat pe lege;

- aplicarea prevederilor OPANAF nr. 1415/2009 este nelegala si neintemeiata, intrucat ar insemna aplicarea retroactiva a legii, iar faptul ca ordinul reglementeaza formularele privind TVA nu poate constitui temei legal pentru impunerea cu TVA;

- prin completarea motivelor depusa sub nr. I/.../2011, contestatorii sustin aplicarea in speta a prevederilor pct. 3(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, intrucat terenurile care au fost tranzactionate au fost dobandite prin reconstituirea dreptului de proprietate in temeiul Legii nr. 18/1991 si potrivit acestor prevederi veniturile obtinute de persoanele fizice din vanzarea terenurilor dobandite ca urmare a masurilor recuperatorii prevazute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

II. Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani a constatat prin Procesul verbal nr. IV/.../2010 ca in perioada 01.01.2005-30.09.2010, persoanele fizice CM si CG au desfasurat tranzactii imobiliare cu terenuri extravilane si cu terenuri intravilane, depasind plafonul legal de scutire de TVA de 200.000 lei valabil in anul fiscal 2005, devenind platitori de TVA, fara insa a solicita organelor fiscale inregistrarea ca platitor de TVA.

Urmare a faptului ca persoanele fizice CM si CG nu au depus la organele fiscale declaratia de inregistrare in scopuri de TVA, prin Decizia nr.../2010 contestatorii au fost inregistrati din oficiu in scopuri de TVA.

Prin Decizia de impunere nr. IV/.../2011 privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2011, Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani a colectat TVA in suma de ... lei pentru tranzactiile imobiliare efectuate dupa depasirea plafonului de scutire de 200.000 lei valabil in anul fiscal 2005.

Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de ... lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei.

Prin referatul de inaintare, Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani propune respingerea ca neintemeiata a contestatiei.

III. Din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei, a motivelor invocate de contestatori, precum si a prevederilor legale in vigoare, se retine:

1. Referitor la capatul de cerere privind reverificarea unui contribuabil pentru aceeasi perioada si aceleasi obligatii fiscale, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte asupra admisibilitatii exceptiei ridicata de persoanele fizice CM si CG privind reverificarea TVA pentru aceeasi perioada, in conditiile in care potrivit codului de procedura fiscala inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si pentru fiecare perioada supusa impozitarii.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2005-30.09.2010.

In fapt, persoanele fizice CM si CG au fost supuse pentru perioada 01.01.2005-30.09.2010 unei inspectii fiscale avand ca obiect taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare constand in vanzari de terenuri construibile, organele de inspectie fiscala intocmind Raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2010 in baza caruia au emis Decizia de impunere nr. IV/.../2010.

Urmare a contestarii acestor acte administrativ fiscale, prin Decizia nr. 72/2010 D.G.F.P.J. Botosani a desfiintat Decizia de impunere nr. IV/.../2010 privind taxa pe valoarea adaugata si Raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2010 care a stat la baza emiterii acesteia, urmand ca Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani sa incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere considerentele deciziei de solutionare, in conditiile prevazute de pct. 12.6.-12.8. din Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005.

Prin contestatia depusa, contestatorii ridica exceptia privind reverificarea aceleiasi perioade privind taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala nerespectand prevederile art. 105 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, potrivit caruia inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si pentru fiecare perioada supusa impozitarii.

In conformitate cu prevederile art. 213 alin. (5) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, "**organul de solutionare competent se va pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar cand se constata ca acestea sunt intemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei**".

Avand in vedere ca petentii au ridicat exceptia privind nerespectarea prevederilor art. 105 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, organul de solutionare a contestatiei se va pronunta mai intai daca exceptia este intemeiata.

In drept, art. 105 "Reguli privind inspectia fiscala" din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede la alin. (3) ca: "**(3) inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii. Prin exceptie, conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data încheierii inspectiei fiscale si pana la data implinirii termenului de prescriptie, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii verificarilor sau erori de calcul care influenteaza rezultatele acestora.**"

In motivarea exceptiei ridicate, contestatorii sustin ca reverificarea unei perioade fiscale se poate face, ca exceptie, doar cu aprobarea conducatorului inspectiei fiscale, insa in cazul de fata lipseste decizia de reverificare emisa de conducatorul inspectiei fiscale competent. Mai sustin contestatorii ca reverificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.01.2005-30.09.2010 s-a facut in baza Deciziei nr. 72/2010 semnata de directorul executiv al D.G.F.P.J.Botosani, care nu este aceeași persoana cu conducatorul inspectiei fiscale, astfel incat petentii considera ca reverificarea s-a facut cu nerespectarea prevederilor imperative ale legii, dispozitiile pct. 12.6.-12.8. din OPANAF nr. 519/2005 invocate in decizia nr. 72/2010 a D.G.F.P.J. Botosani nu prevad si nu puteau prevedea reguli derogatorii de la prevederile art. 105 alin. (3) din Codul de procedura fiscala si in consecinta solicita anularea actelor contestate.

Organul de solutionare a contestatiei nu retine motivatiile contestatorilor, intrucat reverificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.01.2005-30.09.2010 nu s-a facut exclusiv conform prevederile art. 105 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, ci si in baza art. 216 "Solutii asupra contestatiei" alin. (3) Cpf care prevede ca: "**(3) prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare**" coroborat cu art. 210 alin. (1) Cpf: "**in solutionarea contestatiei, organul competent se poate pronunta prin decizie sau dispozitie, dupa caz.**"

Prin urmare, se retine ca reverificarea s-a facut in baza deciziei nr. 72/2010 a D.G.F.P.J. Botosani prin care au fost desfiintate actele administrativ fiscale initial contestate, directorul executiv al D.G.F.P.J.Botosani care a semnat Decizia nr. 72/2010, avand o functie administrativa superioara directorului executiv adjunct responsabil de Activitatea de Inspectie Fiscala, care potrivit Cpf are calitatea de conducatorul inspectiei fiscale. De asemenea, se retine ca Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani (D.G.F.P.J.Botosani) este institutia care are personalitate juridica si este subordonata Agentiei Nationale de Administrare Fiscala (ANAF) fiind condusa de un director executiv, iar Activitatea de Inspectie Fiscala, care efectueaza inspectiile fiscale, functioneaza ca structura organizatorica in cadrul

D.G.F.P.J.Botosani fiind condusa de un director executiv adjunct, caruia ii sunt opozabile deciziile directorului executiv al D.G.F.P.J.Botosani.

Cat priveste aplicarea in cauza a prevederilor Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, se retine ca acest ordin cuprinde Instructiuni pentru aplicarea titlului IX "Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrativ fiscale" din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si nu prevad sau nu puteau prevedea reguli derogatorii de la prevederile art. 105 alin. (3) din Cpf, asa cum eronat sustin contestatorii.

Astfel, in aplicarea art. 216 alin. (3) Cpf, pct. 12.6.-12.8. din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 cuprind precizari privind punerea in aplicare de catre organele de inspectie fiscala a deciziei de desfiintare in termen de 30 zile de la data comunicarii, iar reverificarea va viza aceeasi perioada si aceleasi impozite, taxe, iar prin noul act administrativ fiscal nu se pot stabili obligatii fiscale mai mari decat cele stabilite prin actul desfiintat.

Referitor la sustinerea contestatorilor ca prin Deciziei nr. 72/2010 a D.G.F.P.J.Botosani au fost desfiintate actele administrativ fiscale datorita faptului ca organele de control au aplicat gresit legea, iar aceasta nu justifica refacerea controlului, aceasta motivatie nu poate fi retinuta intrucat solutia de desfiintare a deciziei de impunere urmata de reverificare este o solutie legala prevazuta de art. 216 alin. (3) Cpf atunci cand din decizie si din raportul de inspectie fiscala nu rezulta cu claritate starea de fapt fiscala relevanta pentru impunere conform art. 105 alin. (1) Cpf.

De asemenea, se retine ca desfiintarea actului administrativ fiscal, in speta a deciziei de impunere, nu inseamna anulara acesteia, ci desfiintarea este urmata de reverificarea contribuabilului pentru aceeasi perioada si aceleasi obligatii fiscale.

Astfel, potrivit pct. 102.5. din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004: ***"in cazul în care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ conform art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, este necesara reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat."***

Fata de cele prezentate mai sus, organul de solutionare a contestatiei va respinge exceptia ridicata de contestatori privind legalitatea reverificarii aceleiasi perioade privind taxa pe valoarea adaugata si pe cale de consecinta se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei.

2. Referitor la capatul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani, prin Compartimentul Solutionare - Contestatii este investita sa se pronunte daca persoanele fizice CM si CG datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta veniturilor din tranzactii imobiliare, in conditiile in care contestatorii au efectuat in perioada 01.01.2005-30.09.2010 tranzactii imobiliare constand in vanzari de terenuri construibile fara a se inregistra ca platitori de TVA si fara a colecta TVA aferenta acestor operatiuni, in situatia in care au depasit plafonul de scutire de TVA.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2005-30.09.2010.

In fapt, persoanele fizice CM si CG au efectuat in perioada supusa inspectiei fiscale o serie de tranzactii imobiliare constand in vanzari de terenuri construibile.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2011, persoanele fizice CM si CG au fost considerate de organele de inspectie fiscala persoane impozabile platitoare de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.01.2005, prin depasirea in luna martie a anului 2005 a plafonului de scutire de TVA de 200.000 lei valabil in anul fiscal 2005.

Conform Procesului verbal nr. IV/.../2010, Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani constata ca potrivit art. 152 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal persoanele impozabile care depasesc in cursul unui an fiscal plafonul de scutire sunt obligate sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Desi aveau aceasta obligatie legala, persoanele fizice CM si CG nu au solicitat organelor fiscale inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata.

In drept, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila pentru perioada 01.01.2005-31.12.2006:

„ In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în Romania;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).”

Incepând cu 01.01.2007, prevederile art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt similare cu prevederile din perioada 01.01.2005-31.12.2006, citate mai sus.

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce înseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea operatiunilor in categoria **operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata**.

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata daca cel putin una din conditiile prevazute la lit. a) - d) ale art. 126 alin. (1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insasi legiuitorul la pct. 1 alin. (1), respectiv pct.2 alin. (1), în functie de perioada incidenta operatiunilor in cauza, din Normele metodologice de aplicare a art. 126 alin. (1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art. 127 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila atat in perioada 01.01.2005-31.12.2006, cat si începand cu data de 01.01.2007:

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

(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.”

In aplicarea prevederilor alin. (2) al art. 127 enuntat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct. 2 alin. (1), respectiv pct. (3) alin. (1), in functie de perioada incidenta operatiunilor in cauza, din Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora, pentru perioada 01.01.2005-31.12.2006:

„(1) Nu are caracter de continuitate, in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale,” iar, incepand cu data de 01.01.2007:

„(1) In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.[...]”

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau alte bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se considera a fi desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile, exceptie facand situatiile in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.

Totodata, potrivit art. 128 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in perioada 01.01.2005-31.12.2006:

„(1) Prin livrare de bunuri se intelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia.

(2) In intelesul prezentului titlu, prin bunuri se intelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie,”

iar potrivit aceluiasi articol alin. (1), in forma aplicabila incepand cu 01.01.2007: *„Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.”*

Conform art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila în perioada 01.01.2005-31.12.2006:

„Orice persoana impozabila trebuie sa declare inceperea, schimbarea si incetarea activitatii sale ca persoana impozabila. Conditiiile in care persoanele impozabile se inregistreaza ca platitor de taxa pe valoarea adaugata sunt prevazute de legislatia privind inregistrarea fiscala a platitorilor de impozite si taxe,” iar, in ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale carui prevederi sunt completate de pct. 56 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

„(1) Regimul special de scutire prevede o scutire de taxa pe valoarea adaugata care opereaza asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau operatiuni care nu sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.[...]”

Astfel, potrivit alin. (1) al art. 152 din Codul fiscal, in forma aplicabila în perioada 01.01.2005-31.12.2006:

„Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata persoanele impozabile a caror cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 2 miliarde lei, respectiv 200.000 lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adaugata.”

Totodata, potrivit alin. (3) al art. 152 din Codul fiscal, in forma aplicabila în perioada 01.01.2005-31.12.2006:

„Persoanele impozabile, care depasesc in cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii. [...] Pana la data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal se va aplica regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata.[...]”

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, aplicabile in perioada 01.01.2005-31.12.2006, orice persoana impozabila are obligatia declararii inceperii activitatii sale ca persoana impozabila, precum si obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in situatia in care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 200.000 lei, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operand asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada 01.01.2005-31.12.2006, reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat

înregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal. Astfel, potrivit pct. 56 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (3) din Codul fiscal:

„In cazul persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

a) in situatia in care abaterea de la prevederile legale se constata inainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal si data constatarii abaterii. Pe perioada cuprinsa intre data constatarii de catre organele fiscale a nerespectarii obligatiei de a solicita înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata si data înregistrării efective, persoana impozabila aplica regimul special de scutire prevazut de art. 152 din Codul fiscal, insa are obligatia de a plati la buget taxa pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii efectuate în aceasta perioada;[...]” iar, potrivit alin.(5) al aceluiasi punct din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (3) din Codul fiscal:

„In ambele situatii prevazute la alin. (4), la data înregistrării ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, persoana impozabila beneficiaza de dreptul de deducere aferent bunurilor achizitionate, conform art. 145 alin. (11) si (12) din Codul fiscal. Taxa pe valoarea adaugata dedusa se inscrie in primul decont de taxa pe valoarea adaugata depus la organul fiscal.”

Avand in vedere aceste prevederi legale, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, inainte de înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adaugata** pe care **persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii.**

In ceea ce priveste **dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata**, dobandit de persoana impozabila la data înregistrării ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, acesta isi poate exercita acest drept numai pentru: *„bunuri de natura stocurilor, conform reglementarilor contabile, care se afla în stoc la data la care persoana respectiva a fost înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata”* si *„bunuri de natura mijloacelor fixe, care au fost achizitionate cu cel mult 90 de zile anterior datei de înregistrare ca platitor de taxa pe valoarea adaugata”* si numai daca indeplineste urmatoarele conditii: *„bunurile respective urmeaza a fi folosite pentru operatiuni cu drept de deducere”* si *„persoana impozabila trebuie sa detina o factura fiscala sau un alt document legal aprobat care justifica suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate”* asa cum prevede art. 145 alin.

(11) si alin. (12) din Codul fiscal, in forma aplicabila in perioada 01.01.2005-31.12.2006.

Pentru operatiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu sunt supuse cotei reduce a taxei pe valoarea adaugata, se aplica cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, in conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia, in forma aplicabila in perioada 01.01.2005-31.12.2006:

„Cota standard a taxei pe valoarea adaugata este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru orice operatiune impozabila care nu este scutita de taxa pe valoarea adaugata sau care nu este supusa cotei reduce a taxei pe valoarea adaugata.”

iar în forma aplicabila începând cu 01.01.2007:

„Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce.”

Totodata, la art. 141 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt prevazute operatiunile din interiorul tarii care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere.

Incepand cu 01.01.2007, potrivit alin. (2) lit. f) al art. 141 din Codul fiscal, este scutita de taxa pe valoarea adaugata:

*„livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. **Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil, daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:***

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

2. constructie inseamna orice structura fixata in sau pe pamant;

3. livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta inseamna livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, in urma transformarii;

4. o constructie noua cuprinde si orice constructie transformata astfel incat structura, natura ori destinatia sa au fost modificate sau, in absenta acestor modificari, daca costul transformarilor, exclusiv taxa, se ridica la minimum 50% din valoarea de piata a constructiei, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformarii;”

Potrivit prevederii legale citate mai sus, este scutita de taxa pe valoarea adaugata livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Totodata, legiuitorul, in cadrul aceluiasi alineat, stipuleaza, ca exceptie, ca persoana impozabila care efectueaza livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil, nu beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata pentru aceasta livrare, daca si-a

exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Incepand cu data de **01.01.2008**, alin. (2) lit. f) al art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru urmatoarele operatiuni:

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

In ceea ce priveste dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, acesta este conditionat de inregistrarea persoanei impozabile ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, respectiv inregistrarea in scopuri de TVA, in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada 01.01.2005 -31.12.2006, potrivit caruia: *„Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, **orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:***

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila;”

iar, potrivit art. 147¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu 01.01.2007:

*„**Orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.**”*

Din raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2011 se retine ca persoanele fizice CM si CG au realizat in perioada 01.01.2005-30.09.2010 tranzactii constand in vanzarea de terenuri constructibile, a caror valoare tranzactionata se ridica la suma totala de ... lei, pentru care datoreaza TVA in suma de ... lei.

Totodata, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA. Deci, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, deoarece realizeaza fapte de comert, asa cum prevede si Codul Comercial.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, invederand totodata dispozitiile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora: *„**activitatea economica se***

*considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, iar intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice” si analizand operatiunile efectuate în perioada 01.01.2005-30.09.2010 de catre persoanele fizice CM si CG respectiv tranzactionarea a nu mai putin de 9 terenuri intravilane construibile, rezulta ca **acestea au obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus, **inca din anul 2005**, cand a vandut un numar de 2 terenuri construibile.*

Pe cale de consecinta, persoanele fizice CM si CG prin operatiunile pe care le-au desfasurat in aceasta perioada au avut **calitate de persoane impozabile**, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii lor ca persoane impozabile. Asa cum se retine din raportul de inspectie fiscala, urmare constatarilor din Procesul verbal nr. IV/.../2010 persoanele fizice CM si CG au calitatea de persoane impozabile inca din anul 2005, desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum si faptului ca bunurile tranzactionate, constand in vanzarea de terenuri intravilane construibile, rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestatori intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevazute de art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, respectiv inregistrarea in scopuri de TVA, in conditiile in care depasesc plafonul de scutire de 2 miliarde lei/200.000 lei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta ca persoanele fizice CM si CG au depasit plafonul de scutire in luna martie 2005, devenind astfel platitori de taxa pe valoarea adaugata incepand cu luna mai 2005, in conformitate cu prevederile art. 146 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuarii operatiunilor din anul 2005, avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata pana la data de 10.04.2005, obligatie care, pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala mai sus mentionat, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, nu o fost indeplinita de catre contribuabil.

Avand in vedere ca **orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata**, respectiv inregistrata in scopuri de TVA, are toate drepturile si obligatiile ce decurg din legislatia referitoare la taxa pe valoarea adaugata, respectiv are obligatia sa colecteze si sa plateasca taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor de bunuri taxabile, dar are si dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate activitatii sale economice.

In ceea ce priveste obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, se retine ca, pana la data de 01.01.2007, nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie fiind taxabila daca era realizata de o persoana impozabila. Incepând cu 01.01.2007, legislatia in domeniul taxei pe valoarea adaugata privind tranzactiile imobiliare este modificata, in sensul ca

sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de constructii care nu mai sunt noi si terenuri, altele decât cele construibile. Astfel, vanzarile de constructii noi sau parti ale acestora si terenurile construibile, prin exceptie, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, cu mentiunea ca numai in anul 2007, aceste prevederi sunt conditionate de faptul ca livrarile respective sunt efectuate de o persoana impozabila care si-a exercitat ori **ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere** total sau partial a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia, transformarea sau construirea de imobile.

Prin urmare, tranzactiile imobiliare constand în vanzarea de terenuri construibile realizate in perioada 01.01.2005-30.09.2010 de persoanele fizice CM si CG sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, acestea avand obligatia sa colecteze si sa plateasca la buget taxa pe valoarea adaugata pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru aceste livrari, inclusiv pentru anul 2007, intrucat printr-o interpretare *per a contrario*, deoarece persoanele impozabile CM si CG atat in anul 2007, ca de altfel in intreaga perioada 01.01.2005-30.09.2010, **nu a avut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata** pentru achizitia de terenuri, **nefiind inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata**, prevederile referitoare la scutirea de taxa pe valoarea adaugata nu se aplica.

Avand in vedere cele precizate mai sus, nu pot fi retinute argumentele contestatorilor, potrivit carora acestia nu sunt persoane impozabile si nu au desfasurat activitati economice in mod continuu. Astfel, petentii contesta incadrarea in categoria "grupul de persoane...capabil sa desfasoare o activitate economica", intrucat contestatorii ca sot si sotie nu au desfasurat o activitate economica si conform afirmatiilor organelor de control "grupul de persoane" este o persoana fizica, ori sustin contestatorii ca ei, ca familie, sunt doua persoane fizice, grupul nu este persoana fizica. De asemenea, nu se retin afirmatiile ca actele de natura civila incheiate de petenti nu reprezinta activitati economice astfel cum au fost definite de art. 127 alin.(2) din Codul fiscal, iar contestatorii nu au efectuat in mod continuu tranzactii imobiliare, intre continutul notiunii de continuu si continutul notiunii de repetat nu exista sinonimie juridica.

Organul de solutionare retine ca prin Legea nr. 343/2006 de modificare a Codului fiscal, cu aplicabilitate de la 01.01.2007, a fost introdus art. 125¹ alin.(1) pct. 18 care prevede ca: "***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.***" In situatia in care persoanele fizice vand bunuri detinute in coproprietate, pentru stabilirea plafonului prevazut de lege in vederea inregistrarii in scopuri de TVA, acestea trebuie sa fie analizate ca reprezentand o entitate, forma de asociere in scopuri comerciale, fara personalitate juridica, in conformitate cu art. 127 alin. (10) din Codul Fiscal. In situatia in care coproprietarii au calitatea de sot si sotie, este de inteles ca livrarea unui bun imobil sau a oricarui bun detinut in coproprietate nu poate fi o decizie independenta a unuia dintre soti, fiind necesar pentru efectuarea tranzactiei acordul si semnatura celuilalt sot in vederea efectuării livrării. Rezulta deci ca coproprietarul care urmeaza sa insepliceasca obligatiile ce-i revin din punct de vedere a TVA pentru livrarea unui

bun imobil, actioneaza in numele asocierii, entitatii si nu in nume propriu, pentru ca in efectuarea tranzactiei efectuate ei nu actioneaza ca o persoana fizica impozabila separata, facandu-se aplicarea prevederilor art. 35 din Codul familiei.

Cu privire la caracterul de continuitate al operatiunilor, Directia generala juridica din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala referitoare la aplicarea prevederilor legale in cazul persoanelor fizice precizeaza:

„Din punct de vedere fiscal, operatiunile au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale.”(...)

De asemenea, prin Sentinta nr. 1384/25.01.2011, Tribunalul Botosani s-a pronuntat intr-o speta similara astfel: *"caracterul de continuitate nu este in mod expres definit de codul fiscal, insa atat Legea nr. 571/2003 cat si Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cuprind o serie de elemente cu privire la includerea sau nu, a operatiunilor privind tranzactiile imobiliare efectuate de catre persoanele fizice in categoria activitatilor economice pentru care se datoreaza TVA. Astfel, persoanele fizice realizeaza activitate economica, in sensul TVA, in cazul vanzarii de imobile noi. In acest caz, livrarea acestor bunuri reprezinta o activitate cu caracter de continuitate numai daca persoana fizica realizeaza mai mult de o singura tranzactie in cursul unui an calendaristic potrivit pct. 3 alin. 5 din Normele metodologice date in aplicarea art. 127 Cod fiscal."*

Prin urmare, persoanele fizice CM si CG se considera ca au realizat o activitate economica in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata intrucat au realizat venituri cu caracter continuu din exploatarea bunurilor corporale. In consecinta, pentru tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 01.01.2005-30.09.2010 contestatorii au devenit persoane impozabile conform prevederilor art. 127 alin. (1) din Codul fiscal.

Referitor la sustinerea contestatorilor ca Raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2011 nu a fost intocmit in conformitate cu prevederile OPANAF nr. 357/2007 intrucat poate face obiectul unui control fiscal o persoana fizica cu un cod numeric personal care desfasoara o activitate economica in mod independent sau exercita profesii libere, aceasta nu se retine intrucat OPANAF nr. 357/2007 nu se aplica in speta in cauza, intrucat persoanele fizice CM si CG nu au desfasurat activitati independente ca persoane fizice autorizate.

Se retine ca raportul de inspectie fiscala contestat a fost intocmit cu aplicarea prevederilor OPANAF nr. 1415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate in activitatea de inspectie fiscala la persoanele fizice, intrucat inspectia fiscala a fost efectuata la persoane fizice care au realizat venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale si care datoreaza TVA. Aplicarea OPANAF nr. 1415/2009 nu inseamna aplicarea retroactiva a legii, intrucat ordinul reglementeaza procedura de intocmire a formularelor de raport de inspectie fiscala si decizie de impunere si in privinta normelor procedurale se aplica procedura in vigoare la data efectuarii inspectiei fiscale.

Cu privire la completarea motivelor depusa sub nr. I/.../2011, prin care contestatorii sustin necesitatea aplicarii in speta a prevederilor pct. 3(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal date in aplicarea art. 127 (2) cf, intrucat terenurile care au fost tranzactionate au fost dobandite prin reconstituirea dreptului de

proprietate in temeiul Legii nr. 18/1991 si potrivit acestor prevederi veniturile obtinute de persoanele fizice din vanzarea terenurilor dobandite ca urmare a masurilor recuperatorii prevazute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, se retine ca aceste prevederi au fost introduse prin H.G. nr. 1620/29.12.2009 care a fost publicata in M.O. nr. 927/31.12.2009 si a intrat in vigoare incepand cu data de 01.01.2010 si nu pot fi aplicate retroactiv pentru perioada supusa inspectiei fiscale, respectiv 01.01.2005-30.09.2010.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au stabilit in sarcina persoanelor fizice CM si CG taxa pe valoarea adaugata de plata în suma de ... lei aferenta tranzactiilor constand in vanzarea de terenuri construibile efectuate în perioada 01.01.2005-30.09.2010, fapt pentru care contestatia se va respinge ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata stabilita de plata in suma de ... lei.

3. Referitor la capatul de cerere privind majorarile de intarziere aferente TVA in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa analizeze daca se poate pronunta asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatoarea nu aduce nici un argument si nu isi fundamenteaza legal contestatia, pentru aceasta suma contestatia fiind nemotivata.

In fapt, prin Decizia de impunere nr. IV/.../2011 organele de inspectie fiscala au calculat ca pentru diferenta de TVA stabilita in suma de ... lei, contestatoarea datoreaza majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei calculate pentru perioada 01.12.2005 - 11.10.2010.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2011, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii in suma totala de ... lei. Accesoriile au fost calculate pentru perioada 01.12.2005 - 11.10.2010 potrivit prevederilor art. 120 si 120 indice 1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, si art. 35 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Petentii contesta in totalitate majorarile de intarziere aferente TVA in suma de ... lei, fara a prezenta nici un argument si nici o motivatie de fapt sau de drept in sustinerea contestatiei privind acest capat de cerere.

In drept, sunt aplicabile dispozitiile Codului de procedura fiscala, republicat, si anume: ***“Art. 206. - (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: ... c) motivele de fapt si de drept”***... pe care se intemeiaza aceasta. De asemenea, potrivit pct. 2.4. din Ordinul A.N.A.F. nr. 519/27.09.2005 (M.OF. 893/06.10.2005): ***“Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”***.

Intrucat prin contestatia depusa petentii nu aduc nici un argument referitor la cuantumul majorarilor de intarziere aferente debitului privind TVA contestata; cota de majorare aplicata; data de la care au fost calculate acestea, precum si faptul ca stabilirea majorarilor de intarziere reprezinta masura accesorie in raport cu debitul cu

titlu de TVA, pentru neindeplinirea conditiilor procedurale contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru acest capat de cerere reprezentand majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.

4. Referitor la capatul de cerere privind contestatia indreptata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2011 intocmit de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.J. Botosani se poate pronunta asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care raportul de inspectie fiscala nu reprezinta act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat.

In drept, art. 205 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, prevede ca: *"impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrativ fiscale se poate formula contestatie potrivit legii"*. Conform art. 110 alin.(3): *"titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala"*, aceasta reprezentand conform art. 21 alin.(1): *"drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept material fiscal"*. In intelesul art. 41 *"actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent in aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale"*.

De asemenea, art. 85 alin (1) prevede ca: *"impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului consolidat se stabilesc:... prin decizie emisa de organul fiscal..."*, in conditiile art.109(2): *"la finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere"*, decizia de impunere reprezentand actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat conform art. 205 alin. (1) din cod. proc. fiscala.

Art. 86 alin. (1) din cod. proc. fiscala, republicat in data de 31.07.2007, prevede ca: *"decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori aceasta modifica baza de impunere"*, iar art. 88 prevede ca: *"sunt asimilate deciziei de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:*

a) deciziile privind rambursari de taxa pe valoare adaugata si deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contributii si alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii;

d) procesele-verbale prevazute la art.142 alin.(6) si art.168 alin.(2)".

Potrivit art. 209 alin.(1) lit.a) din acelasi act normativ, directiile generale ale finantelor publice judetene unde contestatorii isi au domiciliul fiscal pot solutiona doar: *"contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrativ fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala"*.

In fapt, petentii contesta raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2011 incheiat de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani.

Se retine ca prin continutul sau raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2011 nu prevede nici o mentiune privind modul de contestare a acestuia si organul competent

sa o solutioneze, rezultand cu claritate faptul ca raportul de inspectie fiscala nu poate fi contestat. Insa, la pct. 9 al Deciziei de impunere nr.../2010, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2011, se prevede ca impotriva deciziei se poate face contestatie care se depune in termen de 30 zile la organul fiscal emitent al deciziei.

Fata de cele prezentate mai sus se retine ca contestatorii au fost informati in mod explicit asupra prevederilor codului de procedura fiscala referitoare la contestarea unui act administrativ fiscal.

Intrucat petentii au formulat contestatie si impotriva raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2011, si avand in vedere ca decizia reprezinta titlu de creanta, conform prevederilor art. 109 coroborat cu art. 209 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, susceptibil de a fi contestat, potrivit art. 205 din acelasi act normativ, urmeaza sa fie respinsa contestatia referitoare la acest capat de cerere ca inadmisibila.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art: 209 alin.(1) lit.a); 210; 211; 213 alin.(5); 216; si 70 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

DECIDE:

Art.1. Respingerea ca neintemeiata a exceptiei ridicata de CM si CG din Botosani, str... nr..., judetul Botosani privind reverificarea unui contribuabil pentru aceasi perioada si aceleasi obligatii fiscale.

Art. 2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de CM si CG pentru suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta veniturilor din tranzactii imobiliare constand in vanzari de terenuri construibile.

Art. 3. Respingerea ca nemotivata a contestatiei pentru suma de ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA.

Art. 4. Respingerea ca inadmisibila a contestatiei formulata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2011.

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

DIRECTOR EXECUTIV,