

## DECIZIA nr. 1697/2014

privind reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de  
**X**  
prin Avocat **X**  
inregistrata la D.G.R.F.P. .... sub nr...../28.10.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice .....Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre Serviciul Juridic din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice ....., prin adresa inregistrata sub nr...../25.09.2014, cu privire la reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de **DI. X** cu domiciliul in Mun. ...., str....., nr....., sc....., et....., ap. ...., si cu domiciliul procesual ales in Mun....., str....., Nr....., ap....., jud. ...., prin av. **X** deoarece prin Decizia nr...../06.11.2013 pronuntata de Cureau de Apel ....., s-a admis recursul reclamantului, s-a modificat sentinta nr...../...../09.04.2013 in sensul admiterii in parte a actiunii, anularii deciziei ...../07.11.2011 emisa de DGFP ....., si a fost obligata DGRFP ..... la solutionarea pe fond a contestatiei.

Contestatia a fost formulata de persoana fizica **X** prin av. **X** impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere ...../22.03.2011 privind taxa pe valoarea adaugata si accesoriile aferente si a Raportului de inspectie fiscala nr...../23.03.2011, prin care s-au stabilit suplimentar de plata obligatii fiscale in valoare totala de ..... lei, care se compun din:

- ..... lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata pentru tranzactiile imobiliare efectuate;
- ..... lei reprezentand majorari de intarziere/ dobanzi de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata ;
- ..... lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata;

Contestatia a fost inregistrata la DGFP ..... in data de 20.09.2011 sub nr....., fiind trimisa prin posta in data de 16.09.2011, in afara termenului legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere nr...../22.03.2011, in data de 15.04.2011, prin posta cu confirmare de primire la adresa indicata de petent fiind returnata cu mentiunea "destinatar mutat"s-a procedat in temeiul art.44 alin.(3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prin publicitate.

Prin Decizia nr..... din 07.11.2011, D.G.F.P.....Biroul de Solutionare a Contestatiilor a dispus respingerea contestatiei ca nedepusa in termen.

Impotriva Deciziei nr...../07.11.2011, d-l **X** a formulat actiune la Tribunalul ....., aceasta formand obiectul dosarului ...../...../2012 in care a fost emisa Sentinta nr...../...../2013 prin care s-a admis exceptia privind tardivitatea formularii contestatiei administrative invocata de catre parata DGFP a jud. .... si s-respins actiunea in contencios – administrativ fiscal formulata de reclamantul **X**.

Reclamantul declarat recurs la Curtea de Apel ..... impotriva Sent...../...../2013 pronuntata de Tribunalul .....

Curtea de Apel..... admite recursul si modifica sentinta atacata, astfel :

Solutionand cauza din dosarul nr...../...../2012, Curtea de Apel..... prin Decizia nr...../06.11.2013 a admis actiunea formulata de reclamantul X, a anulat Decizia nr...../23.12.2011 emisa de D.G.F.P..... si a obligat pe parata D.G.R.F.P..... sa solutioneze pe fond contestatia administrativa formulata de reclamantul X impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si accesoriile aferente stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr...../22.03.2011 emisa de D.G.F.P.....Activitatea de Inspectie Fiscala.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si art.209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala si dispozitiile din Decizia nr...../06.11.2013 emisa de Curtea de Apel ..... irevocabila, DGRFP ..... se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de catre d-l X.

**I. D-I X** contesta Decizia de impunere nr...../22.03.2011 si Raportul de inspectie fiscala nr...../22.03.2011 emise de AIF – serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice ..... si solicita anularea actelor contestate prin care s-au stabilit suplimentar de plata obligatii fiscale reprezentand TVA in valoare de ..... lei, majorari de intarziere in valoare de..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei.

Petentul sustine ca nu i-au fost niciodata comunicate decizia de impunere ...../15.04.2011 si actele care au stat la baza emiterii acestuia.

In motivarea contestatiei petentul precizeaza ca, din coroborarea art.44 din O.G 92/2003 si a dispozitiilor privind comunicarea citatiilor si actelor de procedura cuprinse in Codul de procedura civila, reiese, ca procedura comunicarii trebuia efectuata la domiciliul fiscal al debitorului, iar o eventuala invocare a comunicarii deciziei prin publicitate (in baza alin.3 al art.44 din OG 92/2003), de care insa sustine ca nu are cunostinta, ar ramane fara suport juridic, atata timp cat aceasta procedura trebuia sa se supuna normelor dreptului comun prevazute de Codul de procedura civila, in sensul ca este posibila doar in ipoteza in care domiciliul fiscal al debitorului nu este cunoscut (art.95 CPC), si avand in vedere decizia Curtii Constitutionale nr...../28.04.2011 potrivit careia organul fiscal nu poate proceda la comunicarea actului administrativ fiscal prin publicitate, inlaturand nejustificat ordinea prevazuta de art.44 alin.2 lit.a – d din OG 92/2003.

Motivat pe faptul ca actul administrativ nu i-a fost comunicat , contestatarul invoca nulitatea actului administrativ nu opozabilitatea acestuia.

Solicita reanalizare intregii inspectii fiscale, precizand ca este inadmisibil sa se stabileasca in sarcina sa debite fiscale nelegale, pe baza unor apreteri subiective.

**II.** Prin Decizia de impunere nr...../15.04.2011, organele de inspectie fiscala din cadrul fostei D.G.F.P.....Activitatea de Inspectie Fiscala, au stabilit suplimentar de plata in sarcina d-lui X, TVA in valoare de ..... lei, majorari de intarziere aferente in valoare de ..... lei si penalitati de intarziere in valoare de ..... lei constatand ca persoana fizica a efectuat activitati economice cu caracter de continuitate , astfel :

Persoana fizica X a obtinut 3 autorizatii de constructii pentru executarea lucrarilor de edificare imobile, situate in trei locatii din Mun ..... si ulterior a instrainat prin vanzare, 16 imobile apartamente, a cumparat si instrainat un imobil teren constructii, ceea ce demonstreaza caracterul continuu al activitatii de exploatare a bunurilor corporale imobile ,

cat si faptul ca aceste imobile nu au fost construite in vederea utilizarii in scopuri personale, livrarile de bunuri imobile neavand un caracter ocazional.

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatorilor, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

#### 1. Referitor la invocarea nulitatii Deciziei de impunere contestate

Motivat pe faptul ca Decizia de impunere nu i-a fost comunicata, contestatarul invoca nulitatea actului administrativ.

**In drept**, sunt incidente prevederile art. 43 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

- (1) *Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.*
- (2) *Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:*
  - a) *denumirea organului fiscal emitent;*
  - b) *data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
  - c) *datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
  - d) *obiectul actului administrativ fiscal;*
  - e) *motivele de fapt;*
  - f) *temeiul de drept;*
  - g) *numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
  - h) *ștampila organului fiscal emitent;*
  - i) *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
  - j) *mențiuni privind audierea contribuabilului.”*

La art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitor la nulitatea actului administrativ, se prevede:

**„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la [art. 43](#) alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”**

Notiunea de act administrativ fiscal este definita de art. 41 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , care specifica :

*„În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.”*

De asemenea , precizam ca actul administrativ fiscal prin care se stabileste, modifica sau sting obligatiile fiscale reprezinta titlul de creanta in conformitate cu prevederile art. 110 alin (3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata si cu pct. 107.1 din HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizeaza:

#### **Art. 110 alin. (3)**

*„Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.”*

#### **Norme metodologice**

*„107.1. Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:*

*a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;*

*c) decizia prin care se stabilește și se individualizează suma de plată, pentru creanțele fiscale accesorii, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, stabilite de organele competente;”*

Prin coroborarea articolelor mai sus menționate se reține ca titlul de creanță este Decizia de impunere nr. .... /22.03.2011 ca act administrativ fiscal care stabilește obligațiile fiscale.

În drept, art. 46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus prezentat, precizează elementele a căror lipsă atrage nulitatea actului administrativ fiscal.

Decizia de impunere nr. .... /22.03.2011, ca titlu de creanță, conține toate elementele solicitate de lege pentru stabilirea validității actului administrativ fiscal iar invocarea necomunicării acestuia nu este un element care să atragă nulitatea Deciziei de impunere nr. .... /22.03.2011.

Potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice, nerespectarea dispozițiilor procedurale nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise cu nerespectarea legii, dacă nu se dovedește atât vătămarea, cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act, fapte nedovedite în speță.

**2. Referitor la TVA stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală în suma de ..... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ....., prin Serviciul Soluționare Contestată este investită să se pronunțe dacă această sumă este datorată de X și X în condițiile în care prin contestația formulată nu se aduce niciun argument de fapt și de drept în susținerea contestației referitoare la TVA în valoare de ..... lei.**

**In fapt**, ca urmare a verificării declarațiilor informative privind impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal întocmite și depuse de către notarii publici la organul fiscal teritorial, s-a constatat că X și X au efectuat tranzacții imobiliare cu caracter de continuitate în perioada 01.01.2006—31.12.2010, și nu s-au înregistrat ca platitori de TVA.

Din raportul de inspecție fiscală nr. .... /22.03.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .... /15.04.2011, contestată de către D-l X, rezultă următoarele:

Inspeția fiscală parțială s-a efectuat în baza Avizului de inspecție înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice ..... Acivitatea de Inspeție Fiscală ..... sub nr. .... /21.01.2011, cu data de începere a inspecției fiscale 14.03.2011.

Perioada supusă inspecției fiscale : 01.01.2006-31.12.2010.

Inspectia fiscal partiala s-a efectuat in lipsa persoanei impozabile **X** la sediul DGFP ..... Activitatea de Inspecție Fiscală, acesta refuzand colaborarea cu organele de inspectie fiscala.

Obiectivele inspectiei fiscale partiale au fost verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabil, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea si stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor, obligatiilor de plata, si a accesoriilor aferente acestora, in conformitate cu prevederile art.94, alin.(1) din O.G.nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu privire la taxa pe valoarea adaugata.

In urma analizarii si evaluarii informatiilor inscrise in documentele detinute de catre organul de inspectie fiscala, a rezultat ca in perioada verificata, persoana fizica **X** si sotia **X** a cumparat si instraint un imobil teren constructii, a solicitat si obtinut 3 autorizatii de construire , eliberate de catre Primaria mun. ...., astfel:

- **autorizatia nr...../12.07.2007**, de edificare a 3 apartamente la mansarda, situate in mun. ...., str. ...., nr.....,b.....,sc.....(anexa nr.6.9);
- **autorizatia nr...../13.07.2007**, de edificare a 12 apartamente la mansarda,(asa cum rezulta din actul de dezlipire anexa.nr.6.2) situate in ....., str.....,nr....., bl....., sc..... si ..... (anexa nr.6.7);
- **autorizatia nr...../17.06.2008**, de edificare a 4 apartamente la mansarda (asa cum rezulta din actul de iesire din indiviziune anexa.nr.6.3), situate in mun. ...., str.....,nr....., sc..... (anexa nr.6.8);

**D-nul X impreuna cu sotia X au construit imobilele situate in mun. ...., str. ....,nr..... , bl....., sc....., ..... si ..... si str....., nr.....,b.....,sc..... impreuna cu d-nul X si sotia X, iar pentru imobilele situate in mun. ...., str.....,nr....., sc..... , impreuna cu d-nul X si sotia X.**

Din cele 4 apartamente construite in mun. ...., str.....,nr....., sc....., conform conventiei autentificate sub nr...../24.11.2009, doua apartamente i-au revenit d-lui **X** si sotia **X**, si doua apartamente d-lui **X** si sotia **X**.

**In perioada verificata persoana fizica X impreuna cu sotia X a efectuat operatiuni care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, respectiv a cumparat si instraint un teren constructii, a dobandit prin construire 19 apartamente, si a instraint 16 imobile apartamente astfel:**

-din cele 15 apartamente construite in coproprietate cu d-nul X si X au fost instraintate 14 in cote de  $\frac{1}{2}$  pentru fiecare familie, iar cota de  $\frac{1}{2}$  detinuta de d-nul X si X pentru ap..... a fost cumparata de fam..... In acest apartament situat in str. str.....,nr....., et....., ap..... contribuabilul locuieste si in prezent.

-din cele 4 apartamente construite in coproprietate cu d-nul X si sotia X doua apartamente i-au revenit d-lui X si sotia la X si doua apartamente fam. X. Aceste doua apartamente detinute de fam. X au fost instraintate in perioada verificata.

Intrucat pe perioada efectuarii inspectiei fiscale, persoana fizica **X** nu a raspuns intrebarilor organelor de inspectie fiscala solicitate prin nota explicativa si nu a prezentat documentele solicitate, organul de inspectie fiscala a procedat in conformitate cu prevederile art.6 si art.7 alin.(2) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, in care se precizeaza:

Art.6 Exercitarea dreptului de apreciere

*“Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatarile complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.”*

Art.7 Rolul activ

*(2)Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”*

Pentru a reflecta continutul economic al tranzactiilor cu bunuri imobile efectuate de persoana fizica **X impreuna cu sotia X**, organul de inspectie fiscala a procedat la reincadrarea tranzactiilor cu bunuri imobile, in baza dreptului conferit de prevederile art.11 “Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal”, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in care se precizeaza:

*“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentuluicod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”*

Activitatea este considerata inceputa din momentul in care d-nul **X impreuna cu sotia X**, intentiona sa efectueze o astfel de activitate. In acest caz, intentia de a desfasura activitatea economica de exploatare a bunurilor corporale este apreciata de organul de inspectie fiscala, ca fiind inceputa inca din anul 2007, respectiv la data de 13.03.2007, cand au fost efectuate investitii pregatitoare si angajate costuri cu intocmirea documentatiei in vederea obtinerii autorizatiei de construire nr...../13.03.2007 pentru executarea lucrarilor de construire apartamente la mansarda.

Intrucat d-nul **X impreuna cu sotia X** beneficiari ai lucrarilor executate conform autorizatiilor de construire, rezulta ca acestia au parcurs pasii necesari in vederea initierii activitatii economice, au angajat costuri si au efectuat investitii pregatitoare initierii acestei activitati economice: achizitionarea terenului , intocmirea documentatiilor in vederea eliberarii autorizatiilor de constructie , edificarea imobilelor si ulterior vanzarea acestora

Astfel, persoana impozabila avea obligatia declararii inceperii activitatii economice in cursul lunii martie 2007, in conformitate cu urmatoarele prevederi legale:  
art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in care se precizeaza:

*“(1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art.125<sup>1</sup> alin.(2) lit.b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de TVA cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:*

- a. *Inainte de realizarea unor astfel de operatiuni, in urmatoarele cazuri:*
  1. *Daca declara ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care atinge sau depaseste plafonul de scutire la art.152 alin.(1), cu privire la regimul special de scutire pentru intreprinderile mici;*
  2. *Daca declara ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri inferioara plafonului de scutire prevazut la art.152 alin.(1), dar opteaza pentru aplicarea regimului normal de taxa;*
- 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;*
- c. *Daca cifra de afaceri realizata in cursul unui an calendaristic este inferioara plafonului*

de scutire prevazut la art.152 alin.(1), dar opteaza pentru aplicarea regimului normal de taxa”;

Punctul 66, alin.(2) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice date in aplicarea Legii nr.571/2003, in care se precizeaza: “ ***In aplicarea art.153, alin.(1) din Codul fiscal, activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice.***”

Avand in vedere aspectele prezentate mai sus, pe baza documentelor detinute si in conformitate cu prevederile Titlului VI- Taxa pe valoarea adaugata din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, au rezultat urmatoarele constatari fiscale cu privire la tranzactiile imobiliare:

Persoana fizica **X impreuna cu sotia X** au obtinut 3 autorizatii de constructii pentru executarea lucrarilor de edificare imobile, situate in trei locatii din Mun ..... si ulterior a instrainat prin vanzare, 16 imobile apartamente, au cumparat si instrainat un imobil teren constructii, ceea ce demonstreaza caracterul de continuitate al activitatii de exploatare a bunurilor corporale imobile , cat si faptul ca aceste imobile nu au fost construite in vederea utilizarii in scopuri personal, livrarile de bunuri imobile neavand un caracter ocazional.

La art.125<sup>^</sup>1 si art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata, se prevad urmatoarele:

-art.125<sup>^</sup>1

*“(1)În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]*

***18. persoană impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;***

-art.127

*“(1)Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.[...]*

*(9) Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.*

*(10) Asocierile în participațiune constituite exclusiv din persoane impozabile române nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune.”*

De asemenea potrivit prevederilor art.30 din Codul familiei :

*“Bunurile dobândite in timpul casatoriei, de catre sotii, sunt, de la data dobandirii lor bunuri comune ale sotilor.*

*Orice conventie contrare este nula.  
Calitatea de bun comun nu trebuie dovedita.”*

La art.35 din Codul familiei se prevede :

*“Sotii administreaza si folosesc impreuna bunurile comune si dispun tot altfel de ele.oricare dintre sotii, exercitand singur aceste drepturi este socotit ca are si consimtamantul celuilalt sot.Cu toate acestea, nici unul dintre sotii nu poate instraina si nici nu poate greva un teren sau o constructie ce face parte din bunurile comune, daca nu are consimtamantul celuilalt sot.”*

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine faptul ca persoana impozabila din punct de vedere al TVA este persoana fizica sau grupul de persoane capabile sa desfasoare o activitate economica.

Familia actioneaza similar unei asocieri in participatiune, inasa, plecand de la definitia proprietatii comune a sotilor asupra bunurilor comune livrarea unui imobil sau a oricarui bun detinut in coproprietate nu poate fi o decizie independenta a unuia dintre sotii fiind necesare acordul si semnatura celuilalt sot pentru efectuarea livrarii.

In aceste conditii doar unul dintre coproprietari va fi desemnat sa actioneze in numele asocierii iar acesta va fi si titularul drepturilor si obligatiilor legale privind taxa pe valoarea adaugata.

Prin urmare, se considera ca niciunul din sotii nu ar putea actiona de o maniera independenta in sensul art.127 alin.(1) din Codul Fiscal , persoana impozabila din punct de vedere al TVA fiind familia.

**Activitatea desfasurata din exploatarea bunurilor corporale imobile, respectiv edificarea unui numar de 19 apartamente, cumpararea si instrainarea unui imobil teren constructii incasarea unor sume drept avans in baza unor conventii de vanzare-cumparare anterior transferului dreptului de proprietate, urmata de vanzarea a 16 apartamente, care nu au fost folosite in scopuri personale, reprezinta activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate pentru care persoana fizica X si sotia X dobandeste calitatea de persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile legale:**

- art.125<sup>1</sup> alin.(1), punctul 4 si 18 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, aplicabil pentru perioada 01.01.2007-31.12.2010, in care se precizeaza :
- *„4. activitate economică are înțelesul prevăzut la art. 127 alin. (2). Atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de aceasta;”*  
*«18. Persoana impozabila are intelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta **persoana fizica, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica ;** »*
- art.127, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile, ulterioare in care se precizeaza :  
*«(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care deslășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități. ”;*  
*"(2) in sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”.*

Punctul 3 alin.(1) din H.G.nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003, aplicabila pentru perioada 01.01.2007-31.12.2009, in care se precizeaza : "*(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 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*";

- punctul 3 alin.(1), (3) din H.G.nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003, aplicabila pentru perioada 01.01.2010-31.12.2010, in care se precizeaza :

*(1) In sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale, in concordanta cu principiul de baza al sistemului TVA potrivit caruia taxa trebuie sa fie neutra, se refera la orice tip de tranzactii, indiferent de forma lor juridica, astfel cum se mentioneaza in constatarile Curtii Europene de Justitie in cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento SA (EDM).*

*(2) Persoana fizica , care nu a devenit deja persoana impozabila pentru alte activitati, se considera ca realizeaza o activitate economica din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale , daca actioneaza ca atare, de o maniera independenta, si activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal"*

Prevederile art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003, reprezinta transpunerea in legislatia nationala a dispozitiilor art.9 alin.(1) a doua propozitie din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, articol care confera un domeniu foarte larg de aplicarea TVA, domeniu care cuprinde toate etapele de productie, distributie si furnizare de servicii (a se vedea hotararile Curtii de Justitie a Comunitatilor Europene (C3CE) in cauza 235/85 Tarile de Jos/Comisia (1987) ECR 1487, punctul 7 si in cauza 348/87 Stichting Ultvoering Financiele.

De asemenea, potrivit hotararii Curtii de Justitie a Comunitatilor Europene (C3CE) in cauza 186/89 (W.M van Tiern v Staatssecretaris van Financien) punctul 18, in conformitate cu principiul neutralitatii sistemului TVA, termenul de "exploatare" se refera la toate operatiunile, oricare ar fi forma juridica a acestora, efectuate in scopul obtinerii de venituri, avand caracter de continuitate.

Operatiunile imobiliare efectuate de persoana impozabila **X impreuna cu sotia X**, reprezinta operatiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, in conformitate cu urmatoarele prevederi legale:

art.126, alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal, in care se precizeaza:

*"(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 prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art.132 si133;*
- 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 din activitatile economice prevazute la art.127 alin. (2)*

- Punctul 2 alin.(1) si (2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, in care se precizeaza:

“ (1) In sensul art.126 alin.(1) din Codul fiscal, operatiunea nu este impozabila in Romania daca cel putin una din conditiile prevazute la lit.a)- d) nu este indeplinita.”

“(2) In sensul art.126 alin.(1), lit.a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri si/sau o prestare se servicii trebuie sa se efectueze cu plata. Conditia referitoare la “plata” implica existenta unei legaturi directe intre operatiune si contrapartida obtinuta. O operatiune este impozabila in conditiile in care aceasta operatiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obtinuta este aferenta avantajului primit, dupa cum urmeaza:

- a. Conditia referitoare la existenta unui avantaj pentru un client este indeplinita in cazul in care furnizorul de bunuri dau prestatorul de servicii se angajeaza sa furnizeze bunurisi/sau servicii determinabile persoanei ce efectueaza plata, sau in absenta platii, cand operatiunea a fost realizata pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Aceasta conditie este compatibila cu faptul ca serviciile au fost colective, nu au fost masurabile cu exactitate sau au facut parte dintr-o obligatie legala;
- b. Conditia existentei unei legaturi intre operatiune si contrapartida obtinuta este indeplinita chiar daca pretul nu reflecta valoarea normala a operatiunii, respectiv ia forma unor cotizatii, bunuri sau servicii, reduceri de pret, sau nu este platit direct de beneficiar ci de un tert.”

art.128 alin. (1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, in care se precizeaza:

“ (1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.”

**Urmare a livrarii in luna ianuarie 2008 a doua imobile construite ( respectiv in valoare de ..... lei la data de 23.01.2008 si in valoare de ..... lei la data de 23.01.2008), persoana impozabila, inregistreaza in luna ianuarie 2008 o cifra de afaceri in suma totala ..... lei, superioara plafonului de scutire TVA, de..... euro/..... lei (echivalentul in lei la cursul de schimb la data aderarii), prevazut la art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:**

“Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de..... euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat la BNR 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)”.

art.134<sup>2</sup> alin.(1) si (2) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, in care se precizeaza:

“ (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1) exigibilitatea taxei intervine:

- a) la data emiterii unei facturi, inainte de data la care intervine faptul generator;
- b) la data la care se incaseaza avansul, pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator. Fac exceptie de la aceste prevederi avansurile incasate pentru plata importurilor si a taxei pe valoarea adaugata aferente importului, precum si orice avansuri incasate pentru operatiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezinta plata partiala sau integrala a contravalorii bunurilor si serviciilor, efectuata inainte de data livrarii sau prestarii acestora.”

Intrucat persoana impozabila, a depasit in luna ianuarie 2008, plafonul de scutire de TVA si nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA in termen de 10 zile de la data depasirii

plafonului de scutire, respectiv pana la data de 10.02.2008, potrivit prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, actualizat cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca contribuabilul **X impreuna cu sotia X** devine platitor de TVA incepand cu data de 01.03.2008, conform art.152 alin. (1), (2) si (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru aceste motiva perioada verificata ca baza de impunere pentru TVA a fost 01.03.2008-31.12.2010.

Prin neinregistrarea in scop de TVA, incepand cu luna martie 2008, au fost incalcate urmatoarele prevederi legale:

art.156<sup>2</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal , aplicabila pentru perioada 01.01.2008-31.12.2010, in care se precizeaza:

*“ (1) Persoanele inregistrate conform art.153 trebuie sa depuna la organele fiscale competente, pentru fiecare perioada fiscala, un decont de taxa, pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care se incheie perioada fiscala respectiva;”*

art.157 alin. (1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, aplicabila pentru perioada 01.01.2008-31.12.2010, in care se precizeaza:

*“(1) Orice persoana trebuie sa achite taxa de plata organelor fiscale pana la data la care are obligatia depunerii unuia dintre deconturile sau declaratiile prevazute la art. 156<sup>2</sup> si 156<sup>3</sup>.”*

Pentru stabilirea perioadei fiscale aferenta anilor 2008, 2009, si 2010 organul de inspectie fiscala a avut in vedere cifra de afaceri realizata din operatiuni taxabile la:

- 31.12.2008 in suma de .....lei care depaseste plafonul anual de ..... euro inclusiv;
- 31.12.2009 in suma de ..... lei care nu depaseste plafonul anual de..... euro inclusiv;
- 31.12.2010 in suma de ..... lei care nu depaseste plafonul anual de ..... euro inclusiv;

Prin urmare, perioada fiscala ca obligatie de depunere a decontului de TVA si de plata a TVA o reprezinta luna calendaristica pentru anii 2008 si 2009 iar pentru anul 2010 o reprezinta trimestrul calendaristic.

Perioada fiscala a fost determinata in conformitate cu urmatoarele prevederi legale, aplicabile pentru perioada 01.01.2008-31.12.2009:

Art.156<sup>1</sup>alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabila pentru perioada 01.01.2008-31.12.2010, in care se precizeaza:

*“(1)Perioada fiscala este luna calendaristica;”*

Art.156<sup>1</sup> alin (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabila pentru perioada 01.01.2008-31.12.2009, in care se precizeaza:

*“(2)Prin derogare de la alin.(1), perioada fiscala este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabila care in cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifra de afaceri din operatiuni taxabile si/sau scutite cu drept de deducere care nu a depasit plafonul de 100.000 euro al carui echivalent in lei se calculeaza conform normelor;”*

Art.156<sup>1</sup> alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabila pentru perioada 01.01.2010-31.12.2010, in care se precizeaza:

*(2) Prin exceptie de la prevederile alin.(1), perioada fiscala este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabila care in cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifra de afaceri din operatiuni taxabile si/sau scutite cu drept de deducere si/sau neimpozabile in*

Romania conform art. 132 si 133, care dau drept de deducere conform art.145 alin.(2) lit.b), care nu a depasit plafonul de ..... euro al carei echivalent in lei se calculeaza conform normelor, cu exceptia situatiei in care persoana impozabila a efectuat in cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achizitii intracomunitare de bunuri;”

Art.156<sup>2</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, aplicabil pentru perioada 01.01.2008-31.12.2010, in care se precizeaza:

*“Persoanele inregistrate conform art.153 trebuie sa depuna la organele fiscale competente, pentru fiecare perioada fiscala, un decont de taxa, pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care se incheie perioada fiscala respectiva”.*

La determinarea bazei impozabile pentru perioada 01.03.2008 – 31.12.2010, aferenta tranzactiilor cu bunuri imobile, organul de inspectie fiscala a avut in vedere urmatoarele:

Persoana impozabila a efectuat urmatoarele operatiuni impozabile:

- Livrarea a 14 apartamente dobandite prin construire, in perioada 01.03.2008-25.11.2009, ce reprezinta livrari de constructii noi, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, avand in vedere:
- Data transferului dreptului de proprietate conform contractelor de vanzare cumparare in corelatie cu data dobandirii cu titlu de construire, precizata in cuprinsul fiecarui contract de vanzare cumparare;

Determinarea exigibilitatii taxei pe valoarea adaugata pentru livrarea bunurilor imobile, respectiv a datei la care autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, sa solicite persoanei impozabile plata taxei, avand in vedere data livrarii bunurilor, respectiv data transferului dreptului de proprietate pentru bunurile imobile livrate in perioada 01.03.2008-31.12.2010.

Pretul de vanzare la data transferului dreptului de proprietate, conform contractelor de vanzare cumparare care reprezinta contrapartida obtinuta de persoana impozabila vanzatoare din partea cumparatorului.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, pentru operatiunile impozabile efectuate in perioada 01.03.2008-31.12.2010, organul de inspectie fiscala a determinat o baza impozabila taxabila in suma de ..... lei, care este constituita din contrapartida obtinuta de persoana impozabila vanzatoare din partea cumparatorului la data transferului dreptului de proprietate.

Pentru determinarea bazei impozabile, organul de inspectie fiscala a procedat in conformitate cu urmatoarele prevederi legale, aplicabile pentru perioada 01.01.2008-31.12.2010:

art.134<sup>1</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2009, in care se precizeaza:

*“Pentru livrarile de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt indeplinite formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator.”*

art.134<sup>1</sup> alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pentru perioada 01.01.2010-31.12.2010, in care se precizeaza:

*“Pentru livrarile de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrarii este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.Prin exceptie, in cazul contractelor care prevad ca plata se efectueaza in rate sau al orcarui alt tip de*

contract care prevede ca proprietatea este atribuita cel mai tarziu in momentul platii ultimei sume scadente, cu exceptia contractelor de leasing, data livrarii este data la care bunul este predat beneficiarului;”

art.134<sup>2</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, aplicabil pentru perioada 01.01.2008-31.12.2010, in care se precizeaza:

“(1)Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal , aplicabil pentru 01.01.2010-31.12.2010, in care se precizeaza:

“(1) Baza de impozitare a TVA este constituita din:

- a) Pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit.b) si c), **din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile directe legate de pretul acestor operatiuni;”**

**In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata datorata de contribuabil aferenta perioadei 01.03.2008-31.12.2010.**

Pentru determinarea TVA colectata, organul de inspectie fiscala a procedat in conformitate cu urmatoarele prevederi legale :

- Punctul 62, alin.(2) lit.a) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in care se precizeaza:

( pentru perioada 01.03.2008-31.12.2008)

“(2) In sensul art.152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art.153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

- a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art.153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata, organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin.(7) din Codul fiscal”;

( pentru perioada 01.01.2009-31.12.2009)

“(2) In sensul art.152 alin.(6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art.153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

- a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art.153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata, organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin.(7) din Codul fiscal”;

- art.140, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pentru perioada 01.03.2008-30.06.2010, in care se precizeaza:

“ 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 reduse;”

- punctul 23 alin.(1) din HG nr.44/2003 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003, aplicabil pentru perioada 01.07.2008-31.12.2010:

“(1) Taxa se determina prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.”

Din Nota explicativa (anexa 1 la Raportul de inspectie fiscala) , rezulta urmatoarele:  
Intrebarea nr 10 : “ *Precizati modul de construire al imobilelor (regie proprie sau printr-o societate de constructii). Mentionati daca sunteti asociat/ actionar la una sau mai multe firme de constructii sau aveti calitatea de administrator, respectiv daca sunteti titular de autorizatie sau membru asociat intr-o asociatie familiala sau persoana fizica cu obiect de activitate constructii. Daca da mentionati datele de identificare ale acestora (persoane juridice, persoana fizica autorizata, intreprindere individuala, intreprindere familiala) ?”*

Contribuabilul a răspuns: **Prin SC X SRL**

11. Intrebare: Daca ati efectuat constructii de imobile mentionati locul unde acestea au fost construite. Precizati beneficiarul si executantul lucrarilor de constructii. De asemenea mentionati data la care ati angajat primele costuri si/sau ati inceput sa efectuati investitii pregatitoare necesare initierii unei activitatii economice justifica cu documente ?

Contribuabilul a răspuns: **Nu am documente**

12.Intrebare: In cazul in care raspunsul la intrebarea anterioara este afirmativ precizati care sunt furnizorii de materiale de constructii si de servicii achizitionate si utilizate in construirea imobilelor. Puteti prezenta documente in vederea justificarii celor declarate?

Contribuabilul a răspuns:**Nu pot aduce documente deoarece la ere constructorul SC X SRL**

13.Intrebare: Ati incheiat contracte cu firme de constructii sau persoane fizice autorizate? Detineti si puteti prezenta devize de lucrari, procese verbale de receptie pe faze de lucrari sau finale?

Precizati modalitatea prin care s-au efectuat platile catre furnizorii de servicii si bunuri, etc.

Contribuabilul a răspuns:**Am incheiat contracte cu SC X SRL**

**Astfel , urmare a efectuării inspectiei fiscale la persoana impozabila X impreuna cu sotia X, organul de inspectie fiscala a stabilit pentru perioada 01.03.2008-31.12.2010, TVA de plata in suma de ..... lei.**

Organul de inspectie fiscala a determinat TVA de plata pentru perioada 01.03.2008-31.12.2010 in suma de ..... lei, calculata prin aplicarea cotei standard de 19%, asupra pretului stabilit prin contract, respectiv la o baza impozabila taxabila in suma de ..... lei, aferenta perioadei in care persoana impozabila avea obligatia sa aplice regimul normal de TVA.

**Prin contestatia depusa , contestatarul solicita reanalizare intregii inspectii fiscale , precizand ca este inadmisibil sa se stabileasca in sarcina sa debite fiscale nelegale , pe baza unor apreteri subiective.**

**Contestatarul nu se aduce niciun argument de fapt si de drept în sustinerea contestatiei prin care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala referitoare la stabilirea ca datorata a TVA in valoare de..... lei.**

**În drept**, potrivit prevederilor art. 206 alin. (1) lit.(c) și lit.(d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la **forma și conținutul contestației**:

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

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază;"*

coroborate cu prevederile art.213 alin.(1) si alin.(5) din acelasi act normativ, care precizeaza expres ca:

*„(1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ administrativ fiscal.*

***Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.***

Totodata, potrivit prevederilor pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui ANAF nr.2.906/2014:

**„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.”**

Din dispozitiile legale invocate mai sus, se retine ca prin contestatie contribuabilul trebuie sa mentioneze atat motivele de drept si de fapt, precum si dovezile pe care se intemeiaza aceasta, organele de solutionare neputandu-se substitui contestatorului cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste un act administrativ fiscal.

Avand in vedere prevederile art.65 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, conform caruia „**Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si oricaror cereri adresate organului fiscal**”, se retine ca contribuabilul are obligatia de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale cu documente iar organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de fiecare caz in parte si de limitarile prevazute de lege.

Fata de aspectele prezentate se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la stabilirea suplimentara a TVA **in suma de .....** lei motivand in fapt si in drept decizia de impunere nr . ...../22.03.2011.

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, **constatarea care se impune**, una naturala si de o implacabila logica juridica, **este aceea ca sarcina probei revine contestatorului.**

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia, care invoca o pretentie in cadrul caii

**administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.**

Asadar, se retine ca intrucat dl. **X** nu a prezentat documentele justificative, care sa constituie izvorul material al pretentiilor societatii, argumente prin care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala si din care sa rezulte o situatie contrara fata de cea constatata de organele de inspectie fiscala, reprezinta o nesocotire de catre contestator a propriului interes, ceea ce determina respingerea contestatiei ca nemotivata.

In sensul celor de mai sus s-a pronuntat si **Inalta Curte de Casatie si Justitie -Sectia de contencios administrativ si fiscal, prin Decizia nr. ....../18.06.2010**, in considerentele careia se precizeaza : "*motivarea contestatiei in procedura administrativa se poate face sub sanctiunea decaderii in termen de 30 de zile in care se poate si formula contestatia administrativa , iar nedepunerea motivelor in acest termen duce la respingerea contestatiei ca nemotivata "*

In speta, sunt incidente si prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispun:

*" Contestatia poate fi respinsa ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;"*

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare aplicabile speței, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, **urmeaza a se respinge ca nemotivată contestația formulată de dl X împotriva Deciziei de impunere nr. ....../22.03.2011** emisa de DGFP ..... in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de ..... lei.

**Referitor la accesoriile contestate, precizam**

Prin Decizia de impunere contestata s-a stabilit ca pentru nevirarea TVA stabilita suplimentar in suma de ..... lei, persoana impozabila datoreaza obligatii de plata accesorii in suma totala de ..... lei, din care:

**a) majorari de intarziere in suma de..... lei**, calculate pentru perioada 26.04.2007-30.06.2010 prin aplicarea cotei de 0,1%, in conformitate cu prevederile art.119, alin.(1) si art.120 alin.(7) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, in care se precizeaza:

- art. 119 alin. (1): "(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere";

- art. 120 alin.(7): "*Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale*".

**b) dobanzi de intarziere in suma de ..... lei:**

- ..... lei, calculate pentru perioada 01.07.2010-30.09.2010, prin aplicarea cotei de 0,05%;

- ..... lei, calculate pentru perioada 01.10.2010-21.03.2011, prin aplicarea cotei de 0,04%;

Dobanzile de intarziere au fost calculate in conformitate cu prevederile art.119, alin. (1) si art.120 alin. (7) din O.G. nr..92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile prevazute de OUG nr.39/2010, respectiv OUG

nr.88/2010, in care se precizeaza:

- art.119 alin. (1): *“Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere”.*
- art.120 alin.(7): *“Nivelul majorarii de intarziere este de 0,05% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale”( conform OUG nr.39/2010);*
- art.120 alin. (7): *“Nivelul majorarii de intarziere este de 0,04% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale” (conform OUG nr.88/2010);*

**c) penalitati de intarziere in suma de ..... lei**, calculate prin aplicarea cotei de 15% din obligatiile principale nestinse, in conformitate cu prevederile art.119 alin.(1) coroborat cu prevederile art.120<sup>1</sup> alin.(1) si (2) lit.b) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile prevazute de OUG nr.39//2010, in care se precizeaza:

- art.120<sup>1</sup> “Penalitati de intarziere”

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

*“(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:*

- b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;*
- c) dupa implinirea termenului prevazut la lit.b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.”*

Majorarile/dobanzile de intarziere au fost calculate pana la data de 21.03.2011, iar penalitatile de intarziere au fost calculate pentru perioada 29.09.2010-21.03.2011.

In conformitate cu principiul de drept “accesorium sequitur principale” , intrucat prin prezenta decizie a fost respinsa ca nemotivata contestatia cu privire la TVA stabilita ca datorata in suma de ..... lei , se va respinge contestatia ca nemotivata si cu privire la dobanzile in valoare de ..... lei si penalitatile de intarziere in valoare de ..... lei aferente TVA

Pentru considerentele aratate mai sus, in raport cu actele normative enuntate in cuprinsul deciziei, in temeiul art.209 alin.(1) lit. (a) si art.210 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE:

**Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de dl. X**, inregistrata la D.G.F.P. .... sub nr...../20.09.2011 impotriva Deciziei de impunere nr...../23.03.2011 cu privire la suma de ..... **lei reprezentand** : TVA stabilita ca datorata in suma de ..... lei , dobanzile in valoare de ..... lei si penalitatile de intarziere in valoare de ..... lei aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ....., in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ.