



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Cluj



Piața Avram Iancu nr. 19
Cluj-Napoca, jud. Cluj
Tel : 0264 591670
Fax : 0264 592489
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

DECIZIA nr. 336/2010

privind solutionarea contestatiei depusa de d-l **RI**
cu domiciliul in mun. Gherla, jud. Cluj, la Activitatea de Inspectie
Fiscala Cluj si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor
Publice a jud. Cluj.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/...11.2010, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 2, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de d-l **RI** cu domiciliul in mun. Gherla si domiciliul procesual ales la "B C-Societate Civila de Avocati" cu sediul in mun. Cluj-Napoca, str. OG, nr. ..., formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -/...09.2010 (eronat Petentul mentioneaza nr. -/...09.2010).

Obiectul contestatiei il reprezinta constatarile din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...09.2010 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 2, constatari care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere mentionata mai sus. Petentul contesta suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar, majorari si penalitati de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, dupa cum urmeaza:

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

Contestatia formulata prin Societatea Civila de Avocati "BC, (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala nr. ...din ...10.2010), este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost emis la data de 30.09.2010 si comunicat contribuabilului la data de ...10.2010 (potrivit datei inscrise pe adresa de inaintare confirmata de semnatura petentului), iar contestatia a fost depusa

la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de ...10.2010 fiind inregistrata sub nr. -/....10.2010.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de d-l **RI** cu domiciliul in mun. Gherla, jud. Cluj.

I. Petentul, prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. -/....09.2010, solicita desfiintarea deciziei atacate, anularea Raportului de inspectie fiscala nr. -/....09.2010 si suspendarea executarii silite incepute impotriva sa, aducand in sprijinul solicitarii sale urmatoarele argumente:

- nu exista o baza de impunere cu privire la vanzari de imobile, intrucat din punct de vedere al art. 11, alin. (1) din Codul fiscal, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe autoritatile fiscale pot reancadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei, situatie in care organele fiscale modifica baza de impunere prin emiterea unei decizii de reancadrare conform art. 85 din Codul de procedura fiscala,

- pentru impozitele pe venit retinute la sursa, o persoana fizica nu are obligatia sa depuna nici o declaratie sau sa tina evidenta contabila, motiv pentru care impozitul pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal este declarat de notari, acestia avand obligatii de stabilire, retinere si plata a impozitelor pe venit,

- verificarea noastra ar fi putut fi efectuata doar in urma reancadrarii formei tranzactiilor realizate, ori pana astazi organele fiscale nu au reancadrat nici o tranzactie pentru mine si nu a emis nici o decizie de impunere care sa fie premisa unei baze de impunere care sa genereze efectuarea controlului fiscal,

- obiectul actului de control nu este posibil, pentru ca baza de impunere a unei persoane fizice vanzatoare de imobil si nedecarata fiscal ca platitoare de TVA nu este constituita, iar efectuarea inspectiei fiscale trebuia sa fie precedate de acte de procedura fiscala obligatorii, precum: instiintarea contribuabilului privind depasirea termenului legal de depunere a declaratiei fiscale, dreptul de a fi ascultat, reancadrarea operatiunii economice, inregistrarea fiscala, comunicarea inregistrarii, etc.,

- in cauza este vorba a despre interpretarea si aplicarea gresita a art. 72 din Codul de procedura fiscala, deoarece pentru tranzactiile imobiliare care implica notarul, nu avem obligatia de declarare conform art. 95 din acelasi act normativ,

- contest aplicarea plafonului pentru intreprinderi mici, pentru ca nu exista baza legala de transformare a unei persoane fizice in intreprindere mica, iar utilizarea improprie a plafonului mi se pare atat gresita, cat si deplasata,

- din punct de vedere fiscal persoana impozabila poate fi orice persoana fizica sau juridica, inclusiv intreprinderea mica, iar opinia noastra este ca textul art. 152, alin. (1) din Codul fiscal se refera exclusiv la scutirile aplicate persoanei impozabile -Intreprindere mica- si nu persoanei impozabile persoana fizica,

- incadrarea si raspunderea fiscala pentru tranzactiile imobiliare din patrimoniul personal facute la notariat este reglementata de art. 77¹, alin. (6) din Codul fiscal, unde nu exista obligatii pentru persoana fizica privind declararea acestor tranzactii, notarul fiind incadrat de lege ca platitor de venituri cu retinere la sursa,

- art. 127, alin. (2) din Codul fiscal nu are aplicabilitate in cazul nostru, pentru ca termenul de exploatare a bunurilor corporale nu se refera la instrainarea prin vanzare a respectivelor bunuri, ci pastrarea bunurilor pentru folosire continua, cu diminuarea valorii lor prin utilizarea sub forma de inchiriere, leasing, etc,

- vanzarile de imobile din patrimoniul personal facute la notariat si reglementate de art. 77¹ din Codul fiscal nu se incadreaza in cele patru conditii cumulative ale art. 126, pentru ca trei (3) conditii nu sunt indeplinite in cazul acestor operatiuni, deci nu pot fi incadrate ca operatiuni impozabile pentru TVA,

- din interpretarea art. 83, alin. (3), lit. g) din Codul fiscal, coroborat cu art. 94 din Codul de procedura fiscala, rezulta teza potrivit careia inspectia fiscala poate avea ca subiect de control numai persoanele care intocmesc declaratii fiscale, deci nu si persoanele care nu au obligatia legala de a depune declaratii fiscale pentru instrainarea de imobile,

- consideram ca impozitul pe venitul din tranzactii imobiliare trebuie controlat legal de ANAF, dar nu poate fi controlat la persoana fizica, ci verificarea impozitelor pe venit se face in cadrul controlului fiscal al notarului, urmarindu-se procedura de la art. 77², din Codul fiscal, in cazul corectarii erorilor,

- in cazul in care ANAF nu doreste verificarea impozitului pe venit al persoanei, ci doreste verificarea incadrarii ca platitor de TVA, presupunand ca ANAF doreste verificarea noastra, are calea legala permisa de Codul fiscal, respectiv art. 11 referitoare la reancadrarea formei unei tranzactii, ori pana astazi ANAF nu a reancadrat nici o tranzactie si nu a emis nici o decizie de impunere care sa fie premisa unei baze de impunere care sa genereze control fiscal,

- temeiul in drept al obligatiei noastre de plata de TVA nu il poate reprezenta prevederile pct. 3, alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 127, alin. (2), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, deoarece aceste texte legale adauga in mod nepermis la textul art. 127, alin. (2), din Codul fiscal, extinzand dincolo

de intentia legiuitorului Codului fiscal, domeniul activitatilor economice generatoare de obligatie de plata de TVA,

- modificarea sistematica a unei legi prin alte acte normative, care tine sa devina o regula in conduita autoritatii publice care adopta aceasta masura, se situeaza in afara cadrului constitutional pe care il trateaza dispozitiile art. 139, alin. (1), coroborate cu prevederile art. 61, alin. (1) din Constitutia Romaniei, astfel incat toate modificarile Codului fiscal efectuate prin alte acte normative sunt neconstitutionale,

- considerand ca ar fi corect fiscal reancadrarea unei vanzari de imobil, vom considera si raspunderea de "culpa comuna" la incalcarea dispozitiilor legale pentru ANAF si pentru autoritatea locala, pentru neaplicarea prevederilor art. 153. alin. (7) din Codul fiscal, la un moment rezonabil in timp.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. - /...09.2010, sunt retinute in sarcina petentului ca obligatii fiscale suplimentare suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilite in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala intocmit la data de ..09.2010.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei s-a intocmit in urma efectuarii unei inspectii fiscale ce a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare, declarare si virare a taxei pe valoarea adaugata aferenta activitatii desfasurate de d-l RI din mun. Gherla, in perioada 01.01.2005-31.12.2009.

In urma verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca d-l RI si sotia sa d-l RB au desfasurat in perioada2007-....2008, activitati economice cu caracter de continuitate constand in x tranzactii imobiliare si o donatie (instrainarea a x parcele de teren), operatiuni care se incadreaza la art. 127, alin. (1) si alin. (2), din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

Prin urmare, avand in vedere operatiunile economice efectuate de catre contribuabil precum si derularea lor in timp, se constata ca aceasta

avea obligatia sa solicite organului fiscal inregistrarea ca platitor de TVA **incepand cu data de ...2007**, obligatie pe care nu a dus-o la indeplinire, incalcand prevederile art. 153, alin. (1) din Legea nr. 571/ 22.12.2003 privind Codul Fiscal, motiv pentru care organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea in sarcina contribuabilului a obligatiilor fiscale care fac obiectul prezentei contestatii.

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

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca d-l RI cu domiciliul in mun. Gherla datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata stabilite suplimentar in sarcina sa la sursa TVA, obligatii fiscale aferente unor tranzactii efectuate in perioada-... 2008 constand in vanzarea unor bunuri imobile (parcele de teren), in conditiile in care contribuabilul a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire fara a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, organul de control fiscal din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice nr. 2, a efectuat un control fiscal ce a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare, declarare si virare a obligatiilor fiscale aferente activitatii desfasurate de d-l RI cu domiciliul in mun. Gherla, jud. Cluj in perioada 01.01.2005-31.12.2009.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...09.2010 a fost intocmita Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -/..09.2010, prin care au fost retinute in sarcina contestatorului obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei).

Petentul contesta obligatiile fiscale stabilite suplimentar prin actul administrativ fiscal mentionat mai sus (in suma de y lei), precum si penalitatile de intarziere in suma y lei (consemnata doar in RIF), solicitand anularea in totalitate a diferentelor de taxe retinute in sarcina sa, aducand in sprijinul solicitarii sale argumentele prezentate in sinteza la pct. I al prezentei.

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

Din continutul raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ... 09.2010, se retine ca in perioada supusa inspectiei fiscale, d-l RI si sotul sau d-l RI au desfasurat activitati economice (tranzactionarea a x parcele

de teren) cu caracter de continuitate, devenind astfel persoana impozabila in scop de TVA incepand cu data de2007.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala, tranzactiile efectuate de catre contribuabil impreuna cu sotia sa in perioada .. 2007... 2008, sunt in suma totala de y lei, din care partea care ii revine petentei este in suma de y lei si se prezinta astfel:

Nr. crt.	Perioada	Nr. tranz.	Val. totala tranz	Val. asociat	Cota TVA	TVA asociat	Majorari	Obs.
1.						scutit	-	
2.						scutit	-	
3.						scutit	-	Depasire plafon
4.						scutit	-	
5.						scutit	-	
6.						scutit	-	1 donatie primarie
7.					19%			
8.					19%			
9.					19%			achit. ianuarie
10.					19%			
11.					19%			
	Total, din care:	21	y	y				1 donatie primarie
	-supuse TVA	5	y	y		y	y	

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate de catre persoana fizica RI in perioada .. 2007-.. 2008, respectiv x tranzactii imobiliare si o donatie (instrainarea a x parcele de teren), organele de inspectie fiscala constata ca din punct de vedere fiscal, aceasta a desfasurat o activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si pe cale de consecinta intra in categoria persoanelor impozabile, in conformitate cu prevederile art. 127, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, s-a constatat ca activitatea desfasurata de catre contribuabil in perioada supusa verificarii, prin tranzactionarea a x parcele de teren, reprezinta operatiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata in conformitate cu prevederile art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 2, alin. (1), si (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004.

Astfel, prevederile art. 126, alin. (1), titlu VI din Legea nr. 571/ 22.12.2003 privind Codul Fiscal (in vigoare dupa 01.01.2007), arata ca:

„(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) **operatiunile care, in sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;**

b) **locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 și 133;**

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

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

Totodata, dispozitiile pct. 2, alin. (1) si (2) Titlu VI din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/ 22.01.2004 (aplicabile dupa data de 01.01.2007), arata ca:

„2. (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 de 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, [..]”.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Intrucat, se constata ca petentul (impreama cu sotia sa) efectueaza in perioada ... 2007-... 2008 un numar de x tranzactii imobiliare si o donatie (instrainarea a x parcele de teren) in suma totala de **y lei**, se constata ca operatiunile economice efectuate de d-l RI au caracter de continuitate si pe cale de consecinta reprezinta o activitate economica care se supune dispozitiilor prevazute la Titlul VI din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile pentru perioada supusa verificarii.

In sensul constatarilor prezentate mai sus, se retine ca dispozitiile art. 153, alin. (1), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, referitoare la inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA, stipuleaza ca:

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

inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:

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

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

"(1) Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie, poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. B). [...].

(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de T.V.A., conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de T.V.A., conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153".

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate se retine ca persoana impozabila care este stabilita in Romania si care realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri realizata este superioara plafonului de 35.000 euro.

Intrucat din documentele prezentate se retine ca in perioada ...-..... 2007 au fost efectuate x tranzactii imobiliare in suma de y lei, se constata ca in luna ... 2007 petentul (impreuna cu sotia sa) a depasit plafonul de scutire de TVA in valoare de 35.000 euro (119.000 lei) prevazut de

dispozitiile art. 152, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, acesta avand obligatia ca in conformitate cu prevederile art. 153, alin. (1), lit. b) din acelasi act normativ (citata mai sus), sa se inregistreze ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate mai sus si avand in vedere faptul ca petentul a depasit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata la data de ...2007, aceasta avea obligatia legala de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal pana la data de ... 2007, (in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii respectiv prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost depasit), situatie in care acesta ar fi devenit platitor de T.V.A. **incepand cu data de2007**, obligatie legala care nu a fost dusa la indeplinire de catre contribuabil.

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

Asa cum rezulta din situatia prezentata in cuprinsul acestei decizii (pag. 6), se constata ca valoarea operatiunilor taxabile efectuate de Petentul in perioada ...-... 2008 si care sunt supuse taxei pe valoarea adaugata, sunt in suma totala de y lei, operatiuni aferent carora organele de inspectie fiscala a procedat la calcularea TVA colectata in suma de y lei.

De mentionat ca in perioada ...-... 2007 Petentul a efectuat un numar de x tranzactii imobiliare si o donatie in suma totala de y lei, tranzactii care reprezinta operatiuni economice care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata in perioada respectiva, avand in vedere prevederile art. 141, alin. (2), lit. f) Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

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

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

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentului nu sunt justificate si pe cale de consecinta acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, astfel incat contestatia

formulata de contribuabil referitoare la **suma de y lei**, reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata, urmeaza a fi respinsa ca neantemejata pentru acest capat de cerere.

III.b Referitor la suma de y lei, reprezentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, se retine ca aceasta obligatie suplimentara datorata bugetului de stat a fost stabilita in sarcina contribuabilului pentru debitul de plata aferent tranzactiilor efectuate in perioada ...-.....2008.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul anterior al prezentei decizii, in sarcina contestatorului a fost mentinut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei, aceasta datoreaza si suma de y lei cu titlu de majorari de intarziere, reprezentand masura accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**".

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la calculul majorarilor de intarziere, se precizeaza :

"CAP. 3 Majorari de intarziere

ART. 119 Dispozitii generale privind majorari de intarziere

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

"ART. 120 Majorari de intarziere

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

(7) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

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

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentului nu sunt justificate si pe cale de consecinta acesta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriile aferente obligatiilor fiscale datorate pentru tranzactiile efectuate in perioada ...-,,2008, astfel incat contestatia formulata de contribuabil referitoare la acest capat de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemejata pentru suma de y lei, reprezentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata.

III.c Referitor la suma de y lei, reprezentand penalitati de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, se retine ca aceasta suma este consemnata doar in Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...2010 ca si obligatie prezumtiva pentru persoana impozabila, fara a fi retinuta ca obligatie efectiva de plata suplimentara prin actul administrativ fiscal atacat. Mentionarea acestei obligatii prezumtive in Raportul de inspectie fiscala s-a efectuat cu scopul de a atentiona persoana impozabila asupra consecintei neachitarii la scadenta a obligatiilor efective de plata retinute in sarcina sa.

In drept, dispozitiile art. 85, alin. (1) si art. 86 alin. (1) din O.G. nr.92/24.12.2003, din Codul de procedura fiscala (republicata in M.O. nr. 513/31.07.2007), referitor la stabilirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului consolidat, prevad urmatoarele :

"ART. 85 Stabilirea impozitelor, taxelor, contributiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

*(1) **Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:***

a) prin declaratie fiscala, în conditiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

*b) **prin decizie emisa de organul fiscal**, in celelalte cazuri, [...]"*.

"Art. 86 Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori acesta modifica baza de impunere. [...]".

In speta supusa analizei sunt aplicabile si prevederile art. 206 alin. (2) din O.G. nr.92/24.12.2003, privind Codul de procedura fiscala (republicata in M.O. nr. 513/31.07.2007), unde se precizeaza:

"Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei impotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal".

Din contextul prevederilor legale citate mai sus se retine ca impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc in urma inspectiei fiscale **numai prin decizie de impunere care constituie titlu de creanta si care este susceptibil de a fi contestat**, la baza emiterii acesteia stand constatările din raportul de inspectie fiscala.

De altfel, la art. 206, alin. (2) din Codul de procedura fiscala (citat mai sus), se prevede cu claritate faptul ca obiectul contestatiei il poate constitui numai sumele si masurile stabilite printr-un titlu de creanta sau printr-un act administrativ fiscal, deoarece Raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el insusi o situatie juridica noua in ceea ce priveste obligatiile fiscale ale unui contribuabil. Sumele inscrise in raport reprezinta doar constatari ale organului de inspectie fiscala care nu se pot concretiza in obligatii de plata opozabile contribuabilului si susceptibile a fi supuse executarii silite in caz

de neplata, in conditiile in care legiuitorul a prevazut in mod expres faptul ca numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanta in materie fiscala.

Prin urmare, in baza considerentelor prezentate mai sus si a prevederilor legale citate, se constata ca formularea de catre petent a contestatiei referitoare la suma de y lei, reprezentand penalitati de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, nu este justificata atata timp cat aceasta suma nu a fost retinuta ca obligatie de plata suplimentara prin actul administrativ fiscal atacat (Decizia de impunere nr. -/09.2010), motiv pentru care contestatia formulata de petent urmeaza a fi respinsa ca fiind fara obiect pentru acest capat de cerere.

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

- referitor la faptul ca nu exista o baza legala cu privire la vanzarea de bunuri imobile, aratam ca dispozitiile legale citate la pct. III.a ale prezentei si considerentele prezentate vin sa aratate ca acest motiv invocat de petent in sustinerea contestatiei nu are justificare legala.

Fata de argumentele mentionate, precizam ca operatiunile de natura celor efectuate de catre Petentul, respectiv vanzarea de terenuri, nu sunt operatiuni scutite, avand in vedere prevederile art. 141, alin. (2), lit. f) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si competarile ulterioare, (aplicabile incepand cu data de 01.01.2008), care arata ca:

„Art. 141 [...]. (2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

*[...]. f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. **Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:***

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

Avand in vedere ca petentul a efectuat in cursul anului 2008 tranzactii imobiliare constand in vanzarea de terenuri construibile, operatiuni carora le sunt aplicabile exceptia prevazuta de dispozitiile legale citate mai sus, se retine ca stabilirea in sarcina petentului a obligatiilor fiscale suplimentare este legala si justificata.

- referitor la faptul ca obiectul actului de control nu este posibil pentru ca baza de impunere a unei persoane fizice nu este constituita.

Baza de impunere pentru stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare la sursa TVA a fost determinata prin constatarile consemnate in Raportul de inspectie nr. -/....09.2010, ca urmare a inspectiei fiscale efectuate asupra activitatii desfasurate de catre contribuabila in perioada verificata.

Asa cum rezulta din cuprinsul prezentei, petent avea obligatia legala sa solicite indeplinirea obligatiilor legale in ce priveste inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata si evidentierea operatiunilor

economice efectuate, ori organele de inspectie fiscala nu au facut altceva decat sa constate neandepinirea prevederilor legale de catre aceasta si sa ia masurile ce se impun in astfel de situatii.

- referitor la interpretarea si aplicarea gresita a art. 72 din Codul de procedura fiscala privind inregistrarea fiscala.

Potrivit art. 153, alin. (1), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal o persoana impozabila care realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire. In ceea ce priveste inregistrarea petentului in scopuri de TVA, aplicabile sunt prevederile Ordinului nr. 2224/22.12.2006 pentru aprobarea unor proceduri privind inregistrarea si gestiunea persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA care au intrat in vigoare de la data de 03.01.2007, ori obligatia contribuabilului pentru inregistrare in scopuri de taxa a intervenit in luna 2007 data la care prevederile legale mentionate erau in vigoare.

In ceea ce priveste invocarea retinerii la sursa de catre notar a impozitului pe venit, organul de solutionare a contestatiei retine ca obiectul prezentei contestatii il reprezinta obligatiile fiscale stabilite suplimentar in sarcina petentului prin Decizia de impunere nr. -/-09.2010, respectiv debitul si majorarile de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata si nu stabilirea prin alte acte a unor obligatii care excede cauzei deduse prezentei judecati.

- referitor la aprecierile privind metodologia de emitere a actelor normative.

Prin contestatia formulata, Petentul invoca faptul ca prevederile legale aplicate de catre organele de inspectie fiscala nu sunt constitutionale, avand in vedere modalitatea in care actele normative au fost adoptate, sens in care face o larga expunere pentru sustinerea afirmatiei sale.

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

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

III.e Referitor la solicitarea petentului privind suspendarea executarii silite, cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei din cadrul D.G.F.P. a jud. Cluj, se poate investi cu analiza pe fond a cauzei, in conditiile in care contestatia nu

este indreapta impotriva unui act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat in procedura administrativa.

In drept, cauzei ii sunt aplicabile prevederile art. 172, alin. (1) si (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

"Art. 172 Contestatia la executare silita

(1) Persoanele interesate pot face contestatie impotriva oricarui act de executare efectuat cu incalcarea prevederilor prezentului cod de catre organele de executare, precum si in cazul in care aceste organe refuza sa indeplineasca un act de executare in conditiile legii. [...].

(4) Contestatia se introduce la instanta judecatoreasca competenta si se judeca in procedura de urgenta."

Se retine astfel ca intrucat Petentul a solicitat suspendarea executarii silita, competenta de solutionare a acestui capat de cerere apartine instantei judecatoresti competente, asa cum se precizeaza expres la art. 172 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, prin pct. 5.1. din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 519/2005, se precizeaza:

"Actele administrative fiscale care intra in competenta de solutionare a organelor specializate prevazute la art. 178 alin. (1) (devenit dupa republicare art. 209, alin. 1) din Codul de procedura fiscala, republicat, sunt cele prevazute expres si limitativ de lege".

Astfel, potrivit dispozitiilor art. 209, alin. (1), lit. a) din O. G. nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

"(1) Contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, se solutionează de catre:

a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorii vamala, accesorii ale acestora, precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, in quantum de pana la 3 milioane lei;"

Avand in vedere considerentele de fapt mentionate si temeiurile de drept citate, se retine ca Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj, nu are competenta legala si materiala de solutionare a acestui capat de cerere, competenta apartinand instantei judecatoresti.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a); art. 210; si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de d-l **RI** cu domiciliul in mun. Gherla, jud. Cluj, pentru suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -/...09.2010.

2. Respingerea ca fiind fara obiect a capatului de cerere privind suma de y lei din contestatia formulata de d-l **RI** cu domiciliul in mun. Gherla, jud. Cluj, suma consemnata doar in Raportul de inspectie fiscala nr. -/...09.2010 si care nu constituie obligatie de plata suplimentara pentru contribuabil intrucat nu este mentionata in actul administrativ fiscal atacat (titlu de creanta).

3. Constatarea necompetentei materiale a D.G.F.P. Cluj privind solutionarea capatului de cerere referitor la suspendarea executarii silite din contestatia formulata de catre d-l **RI** cu domiciliul in mun. Gherla, jud. Cluj.

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

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

DIRECTOR EXECUTIV