

Decizia nr.427/2019
privind solutionarea contestatiei formulata de
PF x,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de AS4FP, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, asupra contestatiei formulata de **PF x**, cu domiciliul in x si domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedura la Cabinet de avocat x din x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS4FP sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. MBS-AIF x, comunicata in data de **28.02.2019**, emisa de AS4FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. MBS_AIF x, prin care s-au stabilit obligatii plata reprezentand TVA in suma totala de x lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **PF x**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

In ceea ce priveste legislatia aplicabila, organele de inspectie fiscala au analizat actele juridice incheiate intre parti prin aplicarea eronata a prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, desi aceste acte au fost incheiate dupa aparitia noului cod fiscal si noului cod de procedura fiscala. Prin urmare, constatările acestora sunt nule si contrare Constitutiei Romaniei si Legii nr. 24/2000.

Decizia de impunere atacata este nelegala, intrucat:

- a fost stabilit gresit ca doamna x este persoana impozabila avand in vedere actul de partaj voluntar prin care cele 4 apartamente au inlocuit efectiv bunul propriu, cu incalcarea caracterului si efectelor acestui act, conform art. 340 lit g din Codul civil;
- operatiunile desfasurate de catre doamna x nu constituie livrare de bunuri in sensul Codului fiscal si nu pot cuprinse in sfera de aplicare a TVA;
- organul fiscal nu a luat in calcul ca domnul x a respectat legea si s-a inregistrat ca platitor de TVA, prin optiune, la data de 27.10.2015;
- s-a incalcat principiul neutralitatii fiscale si nu s-a recunoscut dreptul de deducere a TVA a contribuabilului, cu toate ca organele de control au acceptat TVA si toate sumele cheltuite facand ajustare cu TVA aferenta celor 4 apartamente pe care le considera eronat livrare de bunuri;
- chiar si in ipoteza existentei obligatiei de plata, cuantumul acesteia este gresit stabilit prin adaugarea TVA la estimarea efectuata de organele de control, fara a respecta vreo norma din domeniu si fara a tine cont de rapoartele de evaluare efectuate in cauza;
- in mod ilegal a fost respins raportul de evaluare al proprietatilor imobiliare emis de un evaluator independent ANEVAR pentru imobilele ce au facut obiectul controlului.

In ceea ce priveste incadrarea ca persoana impozabila a doamnei x, contribuabilul considera ca acele 4 apartamente sunt in proprietatea acesteia exclusiva, conform art. 340 alin 1 lit g din Codul civil, fiind bunuri dobandite in schimbul bunului propriu, astfel ca nu reprezinta o livrare de bunuri, ci o recunoastere a celuiilalt sot ca bun propriu a celor 4

apartamente si incetarea de coproprietate prin stabilirea intre sotii a bunurilor proprii.

Baza de impozitare si valoarea bunurilor supuse impozitarii au fost stabilite aleatoriu de organele de control, contrar prevederilor legale si fara a se tine cont de niciun criteriu fiscal.

In concluzie, solicita contribuabilul solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. MBS_AIF x, organele de inspectie fiscala din cadrul AS4FP au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. MBS_AIF x, prin care s-au stabilit obligatii plata in suma totala de x lei.

III. Fata de constatările organului fiscal, sustinerile contribuabilului, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Perioada verificată este 27.10.2015 - 31.10.2018.

Cauza supusa solutionarii este daca PF x datorează taxă pe valoarea adăugată in suma de x lei, în condițiile în care argumentele sale nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

În fapt, conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. MBS_AIF x, domnul x avea obligatia de a colecta cota de 1/2 din TVA aferenta livrării a 4 imobile preluate in deplina proprietate si exclusiva posesie de catre doamna x, in baza Actului de dezmembrare si partaj voluntar autentificat sub nr. x, nerespectand astfel prevederile art. 272 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Drept pentru care, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. MBS_AIF x, AS4FP a stabilit obligatii plata reprezentand TVA in suma de x lei .

În drept, potrivit prevederilor art. 269 si art. 321 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si pct. 6 si 102 din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în forma aplicabilă în anul 2017:

Codul fiscal:

“Art. 269 (10) Orice asociat sau partener al unei asocieri ori organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.

(11) Asocierile în participațiune 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, indiferent dacă sunt tratate sau nu drept asocieri în participațiune, nu dau naștere unei persoane impozabile separate.”

“Art. 321 - Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din normele metodologice. Norme metodologice

(5) **În cazul asociațiilor în participațiune care nu constituie o persoană impozabilă, drepturile și obligațiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți.**”

Norme metodologice

“6. Obligațiile și drepturile din punct de vedere al taxei pentru operațiunile derulate de asocierile prevăzute la art. 269 alin. (11) din Codul fiscal sunt prevăzute la pct. 102. (...)

102. (1) În aplicarea prevederilor art. 269 alin. (11) și art. 321 alin. (5) din Codul fiscal, asocierilor în participațiune sau altor asocieri tratate drept asocieri în participațiune, denumite în continuare asocieri, li se aplică prevederile de la alin. (3) - (16), **dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:**

a) veniturile și cheltuielile asocierii sunt contabilizate de asociatul administrator și sunt repartizate pe bază de decont fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asociere, conform prevederilor art. 321 alin. (5) din Codul fiscal;

b) persoana desemnată prin contractul încheiat între părți să reprezinte asocierea, denumită în continuare asociatul administrator, este persoana care emite facturi în nume propriu către terți pentru livrările de bunuri și prestările de servicii realizate de asociere;

c) **scopul asocierii este livrarea de bunuri/prestarea de servicii către terți.** Această condiție se consideră îndeplinită inclusiv în situația în care, **pe lângă livrarea de bunuri/prestarea de servicii către terți se efectuează și livrări/prestări între membrii asociați conform alin. (6).**

(2) În sensul alin. (1) participațiile la o asociere pot consta în bunuri, servicii sau în bani.

(3) Bunurile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi fără plată, ca aport la asociere în limita cotei de participare stabilite prin contract, nu constituie livrare de bunuri cu plată în sensul art. 270 din Codul fiscal.

(4) Serviciile care sunt prestate de membrii unei asocieri corespunzând părții ce i-a fost repartizată fiecăruia dintre ei în acel contract, care sunt menite să ducă la obținerea unui rezultat comun, nu constituie servicii efectuate cu plată în sensul art. 268 coroborat cu art. 271 din Codul fiscal. Faptul că aceste operațiuni sunt desfășurate de asociatul administrator este irelevant în acest sens.

(5) Repartizarea pe bază de decont a veniturilor asocierii, în limita cotei de participare stabilite prin contract, de către asociatul administrator către membrii asocierii nu este considerată ca fiind plată pentru bunurile/serviciile prevăzute la alin. (3) și (4). Repartizarea cheltuielilor asocierii de către asociatul administrator, pe bază de decont, în limita cotei de participare stabilite prin contract, nu reprezintă operațiuni în sfera de aplicare a TVA.

(6) Atunci când efectuarea mai multor operațiuni decât partea ce a fost repartizată prin contract unui membru al asocierii implică plata de către ceilalți membri a operațiunilor ce depășesc această parte, acele operațiuni constituie livrări de bunuri sau prestări de servicii efectuate cu plată, în sensul art. 268 coroborat cu art. 270 și 271 din Codul fiscal. În acest caz, baza impozabilă este suma primită de membrul respectiv al asocierii drept

contravaloare a operațiunilor ce depășesc partea prevăzută pentru el în contractul de asociere. (...)

(17) În cazul operațiunilor realizate de o asociere pentru care nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la alin. (1), nu se aplică regulile asocierii prevăzute la alin. (3) - (16).

Potrivit prevederilor legale de mai sus, rezulta ca:

1. Pentru ca o asociere sa fie tratata drept asociere în participațiune, in sensul dispozițiilor Codului fiscal, trebuie sa îndeplineasca următoarele condiții:

- veniturile și cheltuielile asocierii sunt contabilizate de asociatul administrator și sunt repartizate pe bază de decont fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asociere;

- persoana desemnată prin contractul încheiat între părți să reprezinte asocierea este persoana care emite facturi în nume propriu către terți pentru livrările de bunuri și prestările de servicii realizate de asociere;

- scopul asocierii este livrarea de bunuri/prestarea de servicii către terți.

2. In cazul operațiunilor realizate de o asociere pentru care nu sunt îndeplinite condițiile anterior enumerate, nu se aplică regulile asocierii prevăzute la pct. 102 alin. (3) - (16) din HG nr. 1/2016.

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

In ceea ce priveste contractele de asociere in participatie sunt aplicabile si dispozițiile art. 1949, art. 1950, art. 1952, art. 1953 din Codul civil:

“Art. 1.949. - Contractul de asociere în participație este contractul prin care o persoană acordă uneia sau mai multor persoane o participație la beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni pe care le întreprinde.”

“Art. 1.950. - Contractul se probează numai prin înscris.”

“Art. 1.951. - Asocierea în participație nu poate dobândi personalitate juridică și nu constituie față de terți o persoană distinctă de persoana asociaților. Terțul nu are niciun drept față de asociere și nu se obligă decât față de asociatul cu care a contractat”.

“Art. 1.952. - (1) Asociații rămân proprietarii bunurilor puse la dispoziția asociației.

(2) Ei pot conveni ca bunurile aduse în asociere, precum și cele obținute în urma folosirii acestora să devină proprietate comună.

(3) Bunurile puse la dispoziția asocierii pot trece, în tot sau în parte, în proprietatea unuia dintre asociați pentru realizarea obiectului asocierii, în condițiile convenite prin contract și cu respectarea formalităților de publicitate prevăzute de lege.

(4) Asociații pot stipula redobândirea în natură a bunurilor prevăzute la alin. (3) la încetarea asocierii.”

“Art. 1.953. - (1) Asociații, chiar acționând pe contul asocierii, contractează și se angajează în nume propriu față de terți.

(2) Cu toate acestea, dacă asociații acționează în această calitate față de terți sunt ținute solidar de actele încheiate de oricare dintre ei.

(3) Asociații exercită toate drepturile decurgând din contractele încheiate de oricare dintre ei, dar terțul este ținut exclusiv față de asociatul cu care a contractat, cu excepția cazului în care acesta din urmă a declarat calitatea sa la momentul încheierii actului.

(4) Orice clauză din contractul de asociere care limitează răspunderea asociaților

față de terți este inopozabilă acestora.

(5) Orice clauză care stabilește un nivel minim garantat de beneficii pentru unul sau unii dintre asociați este considerată nescrisă.”

Prin urmare, asocierea în participatiune este un tip special de contract prin care două sau mai multe persoane fizice și/sau juridice convin să creeze o asociere în care să contribuie cu anumite bunuri în vederea exercitării în comun de activități comerciale, **cu scopul de a împărtăși profitul obținut, dar și pierderile rezultate din operațiunile pe care le întreprinde.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală rezultă următoarele:

1. Potrivit contractului de asociere autentificat sub nr. x/14.09.2016, încheiat între x, în calitate de proprietar și x, x, în calitate de asociați administratori (constructori):

I. x este proprietara terenului intravilan curți-construcții (...);

*II. Dorința părților de a se asocia, **în vederea realizării unui obiectiv de interes comun, respectiv edificarea unui imobil locuințe colective S+P+3E+4 retras, pe terenul identificat mai sus, (...) transmitând totodată cu titlu gratuit (...) toate drepturile și obligațiile ce decurg din autorizația de construire (...) în cote părți egale, astfel: cota parte de 1/2 sotiilor x și cota parte de 1/2 sotului meu, x (...).***

*Art. 2.2 - Obiectul contractului îl constituie asocierea în participatiune între asociatul prim, x și asociații administratori, x, x, fără a constitui o asociație cu personalitate juridică, pentru **edificarea unui imobil locuințe colective (...).***

*Art. 2.3 **Scopul asocierii este edificarea și finalizarea unui imobil locuințe colective S+P+3E+ 4 retras, pe terenul intravilan curți-construcții (...), iar în momentul finalizării construcției (...) împărțirea între asociați a profitului înregistrat, sub forma de loturi în natură, din construcția ce va fi edificată și terenul aferent acesteia (...).***

După terminarea construcției, imobilul compus în întregul său din teren și construcție, va fi dezlipit/apartamentat, partajat și/sau schimbat între asociați. (...)

Art. 2.4 Asocierea nu constituie față de terți, o persoană distinctă de persoana asociaților. (...)

*Art. 6.2 **Asociatul Prim va primi, cu titlu de bun propriu, în deplină proprietate și exclusivă posesie, în schimbul terenului, un număr de 4 apartamente în imobilul construit. (...)***

*Art. 7.1 **Conducerea și administrarea asocierii revine asociaților administratori, soții x și x (casătorit).***

*7.1.1 **Administrează și realizează operațiunile comerciale și contabile, conform legislației în vigoare privind realizarea obiectivului asocierii. (...)***

Art. 8.1 Obligațiile Asociatului Prim

- să predea asociaților administratori, în vederea edificării construcției, posesia și folosința asupra terenului (...).

Art. 8.2 Obligațiile asociaților administratori

- să edifice pe terenul menționat mai sus construcția imobil locuințe colective S+P+3E+4retras (...).”

2. Potrivit actului de dezmembrare și partaj voluntar autentificat sub nr. x din data de 11.08.2017:

I. Act de dezmembrare:

Noi proprietarii (...) am hotărât dezmembrarea imobilului (...), compus din teren intravilan (...) și construcția edificată pe acesta (...) prin formarea a 17 noi corpuri (...).

II. Act de partaj:

(...) am hotărât sistarea stării de coproprietate, după cum urmează:

A. Eu, x (...) preiau in deplina proprietate si posesie exclusiva, cu titlu de bun propriu, in conformitate cu prevederile art. 340 li g) din Codul civil, urmatoarele 4 imobile: lotul 1 - apartament nr. 1 (...), lotul 2 - apartament nr. 2 (...), lotul 3 - apartament nr. 3 (...), lotul 4 - apartament nr. 4 (...).

Noi, x si x (...) **ne obligam (...) sa indeplinim formalitatile necesare in vederea inregistrarii in evidentele contabile fiscale a subsemnatilor in calitate de proprietari ai imobilelor descrise anterior.(...)**

Avand in vedere cele mai sus aratate, rezulta ca, desi scopul asocierii este acela de a edifica un imobil de locuinte colective, membrii asociati urmeaza sa primeasca, corespunzator cotelor de participare in asociere, un numar de apartamente; prin urmare **acestia nu impart veniturile asocierii, ci bunurile rezultate din aceasta.**

Prin urmare, **asocierea in baza contractului de asociere analizat mai sus nu poate fi tratata ca o asociere in participatiune**, in sensul dispozitiilor art. 269 (11) din Codul fiscal, in conditiile in care, pe de-o parte, persoanelor fizice asociate nu li se aloca cote parti de venituri, proportional cu cota de participare detinuta, iar pe de alta parte, in vederea valorificarii apartamentelor primite acestea vor actiona in nume propriu fata de terti (viitorii cumparatori ai apartamentelor).

Mai mult, contribuabilul nu a facut dovada ca a tinut evidenta asocierii si ca a intocmit si transmis deconturile pentru veniturile si cheltuielile asocierii, **desi:**

- s-a obligat la aceste activitati prin contract (art. 7, pct 7.1.1 din contract);
- in cazul asocierilor in participatiune, asociatii desemnati pentru contabilizarea veniturilor si cheltuielilor asocierii trebuie sa reprezinte asocierea atat in ceea ce priveste exercitarea dreptului de deducere pentru achizitiile din amonte necesare realizarii obiectului asocierii, cat si in ceea ce priveste colectarea taxei la realizarea operatiunilor din aval; aceasta presupune ca, in speta, contribuabilul, in calitate de asociat administrator, sa deduca TVA aferenta achizitiilor necesare edificarii constructiei (ceea ce s-a si intamplat) si **sa colecteze TVA prin livrarea constructiei (apartamentelor) catre terti, dupa care veniturile si cheltuielile, respectiv profitul din operatiune sa-l imparta cu asociatii persoane fizice, conform cotelor convenite** (ceea ce nu s-a mai intamplat).

Or, tinand cont de cele de mai sus si de prevederile legale anterior citate, reiese ca, desi asocierea a avut un obiectiv comun, fiecare parte a actionat in nume propriu fata de terti, **fara ca respectiva constructie edificata (apartamentele) sa fie valorificata (livrata cu TVA) in numele asocierii, motiv pentru care fiecare din tranzactii au fost analizate si impozitate distinct, conform regulilor specifice aplicabile in cazul taxei pe valoarea adaugata,** in functie de substanta economica a operatiunilor.

De asemenea, pentru terenul cu privire la care a transmis asocierii cu titlu gratuit toate drepturile si obligatiile ce decurg din autorizatia de construire, doamna x, in calitate de "Asociat Prim" a primit in schimb, prin transmitere in propriul patrimoniu, patru apartamente cu terenul aferent acestora, actul de dezmembrare si partaj voluntar autentificat sub nr. x din data de 11.08.2017 consfințind o operatiune de schimb, in sensul dispozitiilor art. 272 din Codul fiscal, potrivit caruia:

"Art. 272 - Schimbul de bunuri sau servicii

In cazul unei operatiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, **fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.**

In consecinta, intrucat operatiunea constand in cedarea catre doamna x a unui numar de 4 imobile reprezinta un transfer al dreptului de a dispune de acele imobile ca si

proprietar reprezinta din punct de vedere al TVA livrare de bunuri, in sensul art. 270 din legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, rezulta ca, in temeiul art. 292 alin 2 lit f) din acelasi act normativ, domnul x avea obligatia de a colecta cota de 1/2 din TVA aferenta livrării celor 4 imobile noi preluate in deplina proprietate si exclusiva posesie de catre sotia sa, in schimbul terenului pus la dispozitie in vederea construirii imobilelor.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contribuabilului, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Sustinerile contestatarului privind lipsa calitatii de persoana impozabila a doamnei x nu are nicio relevanta din punct de vedere al Codului fiscal, deoarece persoana fizica x este cea care are calitatea de persoana impozabila si ca atare, are toate obligatiile prevazute la Titlul VIII "Taxa pe valoarea adaugata" din Codul fiscal.

2. Contrar sustinerilor din contestatie, organele de control au indicat in mod corect in cuprinsul raportului de inspectie fiscala si al deciziei de impunere atacata, temeiurile de drept in vigoare pe perioada supusa impunerii, **27.10.2015 - 31.10.2018**, care au legatura cu operatiunile desfasurate de contribuabil.

Se retine ca, in legatura cu TVA aferenta operatiunilor desfasurate de acestain perioada 27.10.2015 - 31.12.2015 sunt aplicabile dispozitiile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

3. In ceea ce priveste criticile referitoare la neacordarea justificata a dreptului de deducere pentru achizitiile de materiale si lucrari de constructii-montaj, se retine ca acestea nu au nicio legatura cu situatia de fapt si de drept retinuta de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care nu au fost stabilite diferente de TVA deductibila (pg. 17 din RIF + Anexa 10), ci doar diferente de TVA colectata aferenta preluării celor 4 imobile in deplina proprietate si exclusiva posesie de catre doamna x, in schimbul transmiterii cu titlu gratuit a tuturor drepturile si obligatiile ce decurg din autorizatia de construire in legatura cu **terenul** mentionat in contractul de asociere autentificat sub nr.x.

4. Referitor la modalitatea de stabilire a bazei de impozitare prin estimare, trebuie subliniate urmatoarele aspecte:

Potrivit dispozitiilor:

- art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul de procedura fiscala si pct. 4 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal:

"Art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, **autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic**, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta. (...)

(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. In cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, **organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii**

aferele rezultatului fiscal oricareia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală.”

Norme metodologice:

“**4.** În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, **prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.** În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.”

- art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“**Art. 106** Dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare

(1) **Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.**

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impozitare se efectuează în situații cum ar fi:

a) în situația prevăzută la art. 107 alin. (1) - (4);

b) în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale;

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organul fiscal este îndreptățit să stabilească prin estimare bazele de impozitare, acesta identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. Organul fiscal are obligația menționării în actul de impunere a motivelor de fapt și a temeiului de drept care au determinat folosirea estimării, precum și a criteriilor de estimare.

(4) În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central și în scopul stabilirii prin estimare a bazei de impozitare, organul fiscal poate folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impozitare, aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(5) Cuantumul creanțelor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale.”

- art. 2 - 4 din OPANAF nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere:

“**Art. 2.** - În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;

b) metoda fluxurilor de trezorerie;

c) metoda marjei;

d) metoda produsului/serviciului și volumului;

e) metoda patrimoniului net.

Art. 3. - Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se va face în funcție de situația identificată la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate.

Art. 4. - (1) Pentru selectarea celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere următoarele elemente, fără a fi limitative:

- a) să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul;
- b) documentele sau informațiile identificate să fie relevante pentru aplicarea unei metode;
- c) situațiile specifice ale fiecărui contribuabil supus verificării;
- d) activitățile similare cu cele desfășurate de alți contribuabili, pentru realizarea unor comparații;
- e) să corespundă condițiilor liberei concurențe în situația în care nu se pot determina împrejurările concrete de desfășurare a activității contribuabilului;
- f) documente sau informații identificate la terțe persoane în legătură cu activitatea contribuabilului.”

“Anexa METODELE de stabilire prin estimare a bazei de impunere și instrucțiuni de aplicare:

1.4. Metoda produsului/serviciului și a volumului

Metoda constă în estimarea bazei impozabile pentru determinarea obligației fiscale, în condițiile în care se cunoaște sau se poate determina numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate din perioada supusă controlului.

Numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate poate fi estimat pe baza evidenței în condițiile în care registrele întocmite conțin informații privind costul bunurilor vândute (cost de achiziție, cost de producție) și/sau folosind date și informații din diverse surse.

După estimarea numărului produselor/serviciilor comercializate/prestate și/sau volumul activității desfășurate se aplică prețul de vânzare practicat pe unitate de produs/serviciu sau volum de activitate, determinându-se astfel venitul brut.

Determinarea veniturilor suplimentare se realizează prin compararea veniturilor înregistrate în evidențe contabile cu veniturile determinate, ca urmare a aplicării prețurilor de vânzare asupra unităților și volumului activității.

Veniturile suplimentare se ajustează cu elemente de venit neimpozabil și cheltuieli nedeductibile în vederea estimării bazei impozabile și a stabilirii obligației fiscale.

Metoda poate furniza informații cu privire la sumele încasate și neevidențiate, ca urmare a comercializării bunurilor și prestării serviciilor.”

În speta, potrivit precizarilor organelor de inspecție fiscală din cuprinsul referatului cauzei, estimarea TVA aferentă celor 4 apartamente, care trebuia colectată de contribuabil s-a efectuat la prețul pieței și nu la prețul de cost, așa cum reiese din Raportul de Evaluare al Proprietăților Imobiliare, prezentat de acesta în timpul inspecției fiscale și atașat la dosarul cauzei.

Astfel, valoarea celor 4 apartamente care au făcut obiectul schimbului a fost calculată ținând cont de prețul de piață, respectiv ținând cont de suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun ori unul similar, în condiții de concurență loială.

În vederea stabilirii prin estimare a bazei de impunere pentru TVA, organele de inspecție fiscală au folosit metoda produsului/serviciului și a volumului prevăzută de OPANAF nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei motivațiile contribuabilului privind stabilirea eronată a bazei de impunere a TVA, având în vedere că prin luarea în considerare a Raportului de Evaluare al Proprietăților Imobiliare, prin care estimarea TVA

aferenta celor 4 apartamente a fost efectuata la pretul de cost, prezentat de acesta in timpul inspectiei fiscale, atasat la dosarul cauzei, **tranzactia respectiva ar fi fara scop economic si nu ar fi destinata sa produca avantaje economice, beneficii si profituri, creand o situatie mai favorabila contribuabilului**, fapt care ar fi contrar dispozitiilor legale in vigoare.

Or, scopul pentru care a fost infiintata **PF x** este unul patrimonial (economic sau lucrativ), respectiv realizarea de venituri din desfasurarea activitatii de construire si vanzare de bunuri imobiliare si nicidecum unul nepatrimonial (nelucrativ) sau de binefacere care vizeaza promovarea unor interese fara continut economic (de exemplu, in fundatiilor, s.a) .

Fata de cele mai sus aratate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **PF x** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. MBS_AIF x emisa de AS4FP, prin care s-au stabilit obligatii plata in suma totala de x lei.

Pentru toate considerentele de mai sus si în temeiul art. 11, art. 269, art. 272, art. 321 din Legea nr. 227/2015 privind Codul de procedura fiscala, pct. 4 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, art. 2 - 4 din OPANAF nr. 3389/2011, art. 1949, art. 1950, art. 1952, art. 1953 din Codul civil, art. 106, art. 279 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **PF x** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. MBS_AIF x emisa de AS4FP, prin care s-au stabilit obligatii plata in suma totala de x lei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Bucuresti în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.