

Decizia nr. 193 /11.03.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de **X**,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x/29.05.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia sector 3 a Finantelor Publice, cu adresele nr. x/28.05.2014 si nr. x/17.02.2015, inregistrate la DGRFPB sub nr. x/29.05.2014 si sub nr. x/18.02.2015, asupra contestatiei formulata de **X**, prin avocat IMB, cu domiciliul in Bucuresti, str. Z nr. , bl. F, ap. 4, sector 3 si cu domiciliu ales pentru comunicarea actelor la CA „IM” din Bucuresti, str. G-ral I EF nr. , sector 3.

Obiectul contestatiei, inregistrata la AS3FP sub nr. x/15.05.2014, completata prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x/02.02.2015, il constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/17.03.2014 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/17.03.2014, comunicata in data de 24.04.2014, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de y lei, care se compun din:

- y1 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- y2 lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA;
- y3 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB este investit sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **X**.

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

I. Prin contestatia formulata doamna X solicita admiterea contestatiei si desfiintarea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala ca netemeinice si nelegale, din urmatoarele motive:

1. Nerespectarea art.102 raportate la art.44 din Codul de procedura fiscala cu privire la comunicarea avizului de inspectie fiscala.

In cuprinsul raportului de inspectie fiscala se arata ca in data de 06.12.2013 organele de inspectie fiscala au inmanat fiicei sale procesul verbal nr. x/03.12.2013 in care se consemneaza ca d-na X urmeaza sa fie supusa unei inspectii fiscale si faptul ca Invitatiea nr. x/11.12.2013 de a se prezenta la sediul AS3FP in data de 13.12.2013 a fost afisata pe usa apartamentului, fapt pentru care nu s-a procedat la comunicarea avizului in ordinea prevazuta de art. 44 din Codul de procedura fiscala.

Intrucat nu s-a prezentat la sediul AS3FP s-a procedat la comunicarea avizului de inspectie fiscala prin publicitate, prin Anuntul nr. x/13.12.2013, iar in data de

24.02.2014 a primit prin posta invitatia nr. x/24.02.2014 prin care era convocata in data de 28.02.2014 la sediul AS3FP in vederea efectuarii inspectiei fiscale, careia i-a dat curs.

Prin adresa nr. x1/07.03.2014 catre directorul executiv al AS3FP a solicitat refacerea inspectiei fiscale, dar spre stupefactia sa in data de 22.04.2014 i s-a comunicat prin posta adresa nr. x/18.04.2014 prin care i s-a adus la cunostinta ca la data de 17.03.2014 a fost aprobat raportul de inspectie fiscala, fiind incalcate prevederile imperative ale Codului de procedura fiscala cu privire la solutionare cererii.

Solutia legala care ar fi trebuit adoptata era transmiterea avizului prin intermediul serviciilor postale, cu 15 zile inainte de inceperea inspectiei fiscale.

Necomunicarea avizului de inspectie fiscala cu respectarea dispozitiilor legale duce la nulitatea actelor emise de inspectia fiscala si obliga la refacerea acesteia.

2. Quantumul TVA de plata si accesoriile au fost stabilite gresit.

Rationamentul organului fiscal cu privire la TVA colectata aferenta anului 2008 se bazeaza pe constatarea gresita ca in perioada 01.01.2008-30.09.2013 a existat o asociere cu fostul sot in scopul construirii de imobile in vederea vanzarii si a condus la doua consecinte negative in aprecierea situatiei fiscale:

- includerea contractului de vanzare-cumparare nr. x/28.02.2008 avand ca obiect terenul de x mp si constructia de x mp situate in com. Branesti, sat Pasarea in categoria activitatilor economice in sfera TVA desi era scutita, fiind prima tranzactie efectuata, contrar pct.3 alin.2 si urm. din Normele metodologice pentru aplicarea art.127 din Codul fiscal;

- stabilirea intregii obligatii fiscale in sarcina sa, fara a exista o conventie sa suporte intreaga obligatie in urma divortului, ceea ce conduce la divizarea in cote egale de 50% a acesteia este nelegala avand in vedere ca regimul comunitatii de bunuri a incetat la data de 27.04.2011.

In al doilea rand, TVA colectata a fost calculata gresit, contrar Hotararii CEJ in cauzele Tulica C-249/2012 si Pavlosin C-250/2012, care a decis ca atunci cand pretul unui bun a fost stabilit de parti fara nicio mentiune cu privire la taxa pe valoarea adaugata si furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobanditor TVA acesta trebuie considerat ca incluzand TVA.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/17.03.2014, AS3FP a emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. /17.03.2014, prin care a stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de y lei, care se compun din:

- y1 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- y2 lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA;
- y3 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

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

3.1 Referitor la aspectele procedurale invocate de contestatara

Cauza supusa solutionarii este daca motivele invocate de contestatara privind modul de comunicare a avizul de inspectie fiscala si desfasurarea inspectiei fiscale atrag nulitatea deciziei de impunere emisa in urma inspectiei fiscale.

In fapt, prin contestatia formulata contribuabila X solicita si constatarea nulitatii deciziei de impunere nr. /17.03.2014, invocand necomunicarea legala a avizului de inspectie fiscala.

In drept, conform art. 101 si art. 102 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 101. - (1) Inaintea desfasurarii inspectiei fiscale, organul fiscal are obligatia sa instiinteze contribuabilul in legatura cu actiunea care urmeaza sa se desfasoare, prin transmiterea unui aviz de inspectie fiscala".

"Art. 102. - (1) Avizul de inspectie fiscala se comunica contribuabilului, in scris, inaintea de inceperea inspectiei fiscale, astfel:

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;
- b) cu 15 zile pentru ceilalti contribuabili".

In ceea ce priveste comunicarea actelor administrative fiscale, conform art.44 din Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art.44 - (2) Actul administrativ fiscal se comunică prin remiterea acestuia contribuabilului/împuțernicului, dacā se asigurā primirea sub semnăturā a actului administrativ fiscal sau prin poștā, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.

(2¹) Actul administrativ fiscal poate fi comunicat și prin alte mijloace cum sunt fax, e-mail sau alte mijloace electronice de transmitere la distanță, dacā se asigurā transmiterea textului actului administrativ fiscal și confirmarea primirii acestuia și dacā contribuabilul a solicitat expres acest lucru.

(2²) În cazul în care comunicarea potrivit alin. (2) sau (2¹), dupā caz, nu a fost posibilā, aceasta se realizează prin publicitate.

(3) Comunicarea prin publicitate se face prin afișarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. În cazul actelor administrative emise de organele fiscale prevăzute la art. 35, afișarea se face, concomitent, la sediul acestora și pe pagina de internet a autorității administrației publice locale respective. În lipsa paginii de internet proprii, publicitatea se face pe pagina de internet a consiliului județean. În toate cazurile, actul administrativ fiscal se considerā comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului.

(4) Dispozițiile Codului de procedură civilă privind comunicarea actelor de procedură sunt aplicabile în mod corespunzător."

Astfel, in conformitate cu prevederile Codului de procedură civilă:

„**Art. 163** - (1) Comunicarea citației se va face persoanei în drept să o primească, care va semna dovada de înmânare certificată de agentul însărcinat cu înmânarea.

(2) Dacă destinatarul primește citația, dar refuză să semneze dovada de înmânare ori, din motive întemeiate, nu o poate semna, agentul va întocmi un proces-verbal în care va arăta aceste împrejurări.

(3) Dacă destinatarul refuză să primească citația, agentul o va depune în cutia poștală. În lipsa cutiei poștale, va afișa pe ușa locuinței destinatarului o înștiințare care trebuie să cuprindă: (...).

(6) Dacă destinatarul nu este găsit la domiciliu ori reședință sau, după caz, sediu, agentul îi va înmâna citația unei persoane majore din familie sau, în lipsă, oricărei alte persoane majore care locuiește cu destinatarul ori care, în mod obișnuit, îi primește corespondența. (...).

(8) În cazul în care lipsesc persoanele prevăzute la alin. (6) și (7), precum și atunci când acestea, deși prezente, refuză să primească actul, sunt aplicabile dispozițiile alin. (3)-(5).”

În speta, din constatările organelor de inspecție fiscală și din documentele existente în dosarul cauzei, raportat la susținerile contestatarii, referitor la modul de desfășurare a inspecției fiscale, rezulta următoarele:

- AS2FP, ca organ fiscal de domiciliu până la data de 23.10.2012 a transmis doamnei X invitațiile nr. x/21.02.2012, nr. x/08.03.2012 și nr. x/05.05.2012, în vederea inițierii unui control inopinat cu privire la tranzacțiile imobiliare efectuate, acestea fiind returnate cu mențiunea „expirat termen pastrare”;

- pentru stabilirea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul AS3FP s-au deplasat la domiciliul doamnei X din București, str. Z nr. , bl. F, ap., sector 3, fiind încheiat procesul verbal nr.x/23.10.2012 prin care s-a constatat lipsa de la adresa a persoanei;

- ca urmare, AS3FP a transmis invitațiile nr.x/24.10.2012 și nr.x/20.11.2012, returnate cu mențiunea „expirat termen pastrare”;

- urmare analizei tranzacțiilor imobiliare efectuate, pe baza informațiilor transmise de birourile notarilor publici care au autentificat aceste tranzacții a fost încheiat procesul verbal nr.x/03.12.2013 prin care se propune efectuarea unei inspecții fiscale vizând TVA pentru perioada 01.01.2008-30.09.2013, fiind înmănat doamnei I E – fiica doamnei X;

- în vederea comunicării avizului de inspecție fiscală nr.x/11.12.2013, organele de inspecție fiscală s-au deplasat la adresa de domiciliu unde nefiind găsită nicio persoană a fost afișată Invitația nr.x/11.12.2013 de a se prezenta la sediul organului fiscal în data de 13.12.2013, pe ușa imobilului;

- întrucât contribuabila nu a dat curs invitației, iar corespondența trimisă prin poșta a fost returnată cu mențiunea „expirat termen pastrare” s-a procedat la comunicarea avizului de inspecție fiscală nr.x/11.12.2013 prin Anunțul publicitar nr.x/13.12.2013;

- invitația nr.x/24.02.2014 prin care era convocată în data de 28.02.2014 să se prezinte la sediul AS3FP în vederea înmănării înștiințării pentru discuția finală și nu pentru efectuarea inspecției fiscale.

Drept pentru care, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contestatarei, avand in vedere urmatoarele:

a. cu privire la nelegalitatea comunicarii prin publicitate, asa cum s-a aratat anterior, organul fiscal a respectat procedura de comunicare a avizului de inspectie fiscala, in conditiile in care contestatara nu a raspuns invitatiei de a se prezenta la sediul organului fiscal in vederea initierii inspectiei fiscale;

b. potrivit precizarilor organului fiscal, invitatia nr.x/24.02.2014 prin care a fost convocata sa se prezinte la sediul AS3FP nu a fost transmisa prin posta, contrar afirmatiilor contestatarei, fiind afisata pe usa principala a imobilului, la fel ca si invitatia din nr.x/11.12.2013 pentru inmanarea avizului de inspectie fiscala; mai mult, prin aceasta invitatie contribuabila a fost convocata sa se prezinte in vederea inmanarii Instiintarii pentru discutia finala si nu pentru efectuarea inspectiei fiscale;

c. in ceea ce priveste cererea inregistrata la AS3FP sub nr.x/07.03.2014, se retin urmatoarele:

- aceasta cerere a fost depusa la aceeasi data la care a fost programata pentru discutia finala;

- urmare afisarii invitatiei nr.x/24.02.2014, in data de 28.02.2014, doamna X s-a prezentat la sediul AS3FP fiindu-i inmanata Instiintarea pentru discutia finala, inregistrata la AS3FP sub nr.x/28.02.2014, in conformitate cu art.107 alin.2 din Codul de procedura fiscala, programata pentru ziua de 07.03.2014;

- potrivit art. 52 din Codul de procedura fiscala - Obligația de a furniza informații - „(1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale”;

- referitor la posibilitatea de refacere a inspectiei fiscale, potrivit art.107 alin.3, alin.4 si alin.5 din Codul de procedura fiscala:

„(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspectiei fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspectiei fiscale.

(5) Data încheierii inspectiei fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.”

Astfel, contrar sustinerilor contribuabilei, organele de inspectie fiscala au respectat dispozitiile art. 107 din Codul de procedura fiscala, iar aceasta a avut posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere asupra constatarilor organelor de inspectie fiscala.

In speta devin aplicabile prevederile art. 46 din Codul de procedura fiscala republicat, care stipuleaza expres si limitativ elementele care conduc la nulitatea actelor administrativ fiscale.

"Art. 46. - Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si 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*".

Prin urmare, potrivit procedurii fiscale reglementate de Codul de procedură fiscală, elementele care conduc la nulitatea unui act administrativ (*in speta a deciziei de impunere contestată, raportul de inspecție fiscală nefiind un act susceptibil a fi contestat, întrucât prin acesta nu se stabilește și nici nu se individualizează creanța fiscală*) sunt expres și limitativ prevăzute de lege (lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal).

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

În speta, decizia de impunere contestată cuprinde toate elementele mai sus enumerate, motiv pentru care este neîntemeiată invocarea de către contribuabil a nelegalității (nulității) actului atacat, contestația urmând a se respinge pentru acest aspect.

3.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de X lei

Cauza supusă soluțării este dacă datorează taxa pe valoarea adăugată în suma de X lei, în condițiile în care a depus dovada faptului că, în calitate de vânzător, nu avea posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală pentru tranzacțiile imobiliare care au avut la bază contracte prin care prețul bunului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA.

În fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x/17.03.2014, în perioada 01.01.2008 – 30.09.2013, persoana fizică X (fosta M) a realizat împreună cu M următoarele tranzacții imobiliare din patrimoniul personal constând în vânzări de terenuri intravilane și construcții edificate pe aceste terenuri, în baza contractelor de vânzare-cumpărare autentificate de birouri notariale, după cum urmează:

- în anul 2008: 4 tranzacții constând în vânzări de terenuri situate în intravilanul comunei Branesti și construcții edificate pe aceste terenuri;
- în anul 2011: 1 tranzacție constând în vânzare de teren situat în intravilanul comunei Pantelimon, având categoria de folosință „curți construcții”.

Anterior contractului de vânzare-cumpărare nr.x/28.02.2008, persoanele fizice MN (actuala P) și MD au încheiat antecontractul de vânzare-cumpărare nr.x/19.02.2008 în valoare de x euro (x lei), având o cota de participare de 50%.

In luna februarie 2008, cifra de afaceri realizata de MN (actuala X) si MD a depasit plafonul de scutire de x euro prevazut de art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prin incheierea contractului nr. x/28.02.2008 reprezentand vanzare teren intravilan si constructie, motiv pentru care urma sa devina persoana impozabila platitoare de TVA.

Astfel, organele de inspectie fiscala, avand in vedere prevederile art. 152 alin. (1) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal au constatat ca persoana fizica X (fosta M) N depasit plafonul de scutire TVA, incadrandu-se in categoria persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA .

Intrucat prin Raportul de inspectie fiscala nr. x/17.03.2014, la care este anexat procesul-verbal nr.x/03.12.2013, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul As3FP a constatat ca operatiunile realizate de fizica X (fosta M) N reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care persoana fizica avea obligatia de a se înregistra ca platitoare de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile în decursul unui an fiscal a fost emisa Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. /17.03.2014, prin care s-a stabilit in sarcina contestatarei, taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei, respectiv suma de y lei cu cota de 19%, pentru anul 2008 si suma de y lei cu cota de 24%, pentru anul 2011, tinand cont de calitatea de persoana impozabila a contribuabilei existenta la aceasta data.

În drept, potrivit prevederilor art. 126, art. 127 si art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, incepand cu data de 01.01.2008:

„Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care **îndeplinesc cumulativ următoarele conditii:**

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

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

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)”.

“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.

(2) În 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.** “

“**Art. 141. - (2)** Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.** În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării.”

Se reține ca prevederi legale similare au existat pe întreaga perioadă supusa inspecției fiscale.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține ca o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA.

3.2.1 Referitor la afirmația privind scutirea aferentă tranzacției efectuate prin contractul de vânzare-cumpărare nr.x/28.02.2008

Potrivit art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și Normelor metodologice de aplicare, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea bunurilor proprietate personală în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate constituie activitatea economică, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă,

iar potrivit art. 152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și Normelor metodologice de aplicare, în vigoare în perioada verificată, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, fiind obligate să solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii acestui plafon.

În situația în care se constată ca persoana în cauză nu a solicitat înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adăugată, **autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal și data de constatarea abaterii.**

De asemenea, așa cum s-a reținut anterior la art.141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dupa data aderării, respectiv 1 ianuarie 2007, nu sunt scutite vanzarile de terenuri construibile și construcții noi, de unde rezulta ca contestatoarea nu se încadrează în excepția privind scutirea.

De altfel, intenția contestatoarei de a desfășura activitate economică și cu caracter de continuitate este evidentă, având în vedere succesiunea operațiunilor desfășurate, începând cu obținerea autorizației de construire, dezmembrarea terenurilor, încheierea antecontractelor de vânzare-cumpărare încă din anul 2007 și ritmicitatea încheierii tranzacțiilor pe toată perioada supusă verificării.

3.2.2 Referitor la afirmatia contestatoarei privind stabilirea eronata a obligatiei de plata in sarcina sa fara existenta unei conventii:

Conform dispozițiilor OPANAF nr. 1415/2009 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente și formulare utilizate în activitatea de inspecție fiscală la persoane fizice, Anexa 1 b, Cap. II, pct. 3, cu privire la conținutul și obiectivele minime ale Raportului de inspecție fiscală încheiat la persoana fizică, se specifică faptul că:

"3. Date privind domiciliul fiscal al persoanei fizice:

- adresa (localitate, stradă, etaj, apartament, cod postal, județ/sector).

(...) - numele, inițiala tatălui și prenumele;

- codul numeric personal sau numărul de identificare fiscală;

- adresa (localitate, stradă, etaj, apartament, cod postal, județ/sector);

- cota de distribuție.

Se va considera asociere și cazul în care două persoane au realizat o operațiune sau o activitate economică impozabilă și nu există un contract de asociere, dar ambele persoane sunt parte în operațiunea sau activitatea desfășurată."

Pentru clarificarea noțiunii de persoană impozabilă, precum și tratamentul fiscal aplicat asocierilor, din punct de vedere al TVA sunt aplicabile dispozițiile art. 127 alin. (9) și (10) din Codul fiscal, începând cu 01.01.2008:

«Art. 127 - (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 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.»

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, în situația în care persoanele fizice vând bunuri deținute în coproprietate, pentru stabilirea plafonului, acestea sunt analizate ca reprezentând o formă de asociere în scopuri comerciale, fără personalitate juridică.

Astfel ca, în situația în care coproprietarii sunt soț și soție, iar livrarea unui imobil sau a oricărui bun deținut în coproprietate nu poate fi o decizie independentă a

unuia dintre soți, fiind necesare acordul și semnatura celuilalt pentru efectuarea livrării, coproprietarul care urmează să îndeplinească obligațiile ce-i revin din punct de vedere al TVA pentru livrarea unui bun imobil, acționează în numele asocierii și nu în nume propriu. Prin urmare, contrar susținerilor contribuabilei, **plafonul pentru determinarea existenței obligației de înregistrare în scopuri de TVA este analizat la nivelul asocierii, și nu la nivelul fiecărui individ în parte.**

În speta, conform precizărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x/17.03.2014, tranzacțiile imobiliare care fac obiectul cauzei supuse soluționării au fost realizate de persoana fizică X (fosta M), împreună cu sotul său, domnul M D, motiv pentru care plafonul pentru determinarea existenței obligației de înregistrare în scopuri de TVA este analizat la nivelul asocierii.

Prin urmare, câtă vreme cele două persoane (X-fosta M –N și M D) au constituit o asocierie între persoane fizice, **asocierie ce nu da naștere unor persoane impozabile separate din punct de vedere al TVA** (fiind tratată ca o asocierie în participatiune, conform art. 127 alin. (10) din Codul fiscal), pentru operațiunile din sfera TVA ale asocierii s-a utilizat, în mod corect, calitatea de platitor a doamnei Pacala-fosta Mocanu-Nadia.

Ca atare, invocarea de către contestatara a stabilirii eronate în sarcina sa a obligației de plată pentru tranzacțiile efectuate, deși regimul comunității de bunuri a încetat ca urmare a divorțului intervenit între părți în data de 27.04.2011 este nejustificată, având în vedere faptul că TVA stabilită este aferentă tranzacțiilor efectuate în perioada februarie 2008-ianuarie 2011, respectiv în timpul căsătoriei cu Mocanu Danut.

3.2.3. Referitor la modalitatea de determinare a TVA de plată:

Potrivit dispozițiilor O.M.F.P. nr. 1820/2014, publicat în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I, prin care s-a aprobat Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014, care modifică Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011:

„Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011 aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.873/2011, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 278 din 20 aprilie 2011, se modifică după cum urmează:

"Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;

b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;

c) atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]."

Având în vedere cele de mai sus, contestatara a depus la registratura DGRFPB, adresa nr. x/02.02.2015, la care a anexat o declarație pe propria răspundere din care rezulta că, în calitate de vânzător, nu are posibilitatea de a recupera de la cumpărători taxa pe valoarea adăugată calculată la suma prevăzută ca preț al vânzărilor.

Față de cele mai sus prezentate, în ceea ce privește TVA legal datorată de contribuabil, se rețin următoarele aspecte:

1. suma încasată de asociere conform contractelor încheiate între părți
= s lei

2. TVA de plată, determinată potrivit dispozițiilor O.M.F.P. nr. 1820/2014, așa cum rezulta din adresa organului fiscal înregistrată sub nr.x/18.02.2015:
s lei x 19/119 (24/124) = y12 lei

3. TVA stabilită prin decizia de impunere contestată:
s lei x 19% (24%) = y11 lei

4. TVA nedatorată de contribuabil:
Y11 lei – y12 lei = y1 lei

Drept pentru care, contestația formulată de , urmează:

- a se admite în parte pentru TVA în suma de y12 lei individualizată prin decizia de impunere nr. /17.03.2014 emisă de AS3FP;

- a se respinge în parte ca neîntemeiată pentru TVA în suma de y11 lei individualizată prin decizia de impunere nr. /17.03.2014 emisă de AS3FP.

3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de y2,3 lei (y2 lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA si y3 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA):

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesoriile aferente TVA in suma de y lei, in conditiile in care la punctul 3.2 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat doar o parte din debitul reprezentand TVA.

In fapt, prin Decizia de impunere nr. x/17.03.2014, s-au stabilit pentru perioada 26.13.2008 - 17.03.2014, accesorii aferente TVA in suma de y2,3 lei (y2 lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA si y3 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA).

In drept, potrivit prevederilor art. 119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

„**Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

„**Art. 120 (1)** Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Incepand cu data de 01.07.2010, prevederile Codului de procedura fiscala, referitoare la modul de calcul al accesoriilor, s-au modificat dupa cum urmeaza :

„**Art. 119 - (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

„**Art. 120 - (1)** Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”

„**Art. 120¹ - (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi si/sau penalitati de intarziere.

Intrucat la pct. 3.2 al prezentei decizii s-a dispus admiterea in parte a contestatiei pentru TVA in suma de y12 lei si respingerea in parte ca neintemeiata a contestatiei pentru TVA in suma de y11lei si tinand cont de principiul de drept “accessorium sequitur principale”, urmeaza a se dispune:

- respingerea in parte ca neintemeiata a contestatiei pentru accesoriile aferente TVA in suma totala de y21 lei (y211 lei + y212 lei), calculate dupa cum urmeaza:

Data scadenta	debit	Perioada		nr zile	coeficient	Majorari/dobanzi de intarziere	Penalitati de intarziere 15%
29.12.2008	y	26.03.2008	30.06.2010	828	0.10%		
		01.07.2010	30.09.2010	92	0.05%		
		01.10.2010	26.10.2011	391	0.04%		
Total						y	
26.10.2011	y	27.10.2011	28.02.2014	856	0.04%	y	
		01.03.2014	17.03.2014	17	0.03%	y	
Total						Y211	Y212
TOTAL	y					Y211	Y212

- admiterea in parte a contestatiei pentru accesoriile aferente TVA in suma totala y22 lei (y22 lei – y22 lei), care se compun din suma de y22 lei (y22 lei – y22 lei) reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA si y22 lei (y22 lei – y22 lei) reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei si în temeiul art. 126, art. 127 si art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Ordinul 1415/2009, O.M.F.P. nr. 1820/2014, art.44, art.46, art.101, art.104, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art.163 din Codul de procedură civilă:

DECIDE

1. Admite, in parte, contestatia formulata de X si anuleaza in parte 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. x/17.03.2014 cu privire la:

- TVA in suma de y12 lei;
- accesoriile aferente TVA in suma totala y2 lei (y2 lei – y2 lei) care se compun din suma de y2 lei (y2 lei–y2 lei) reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA si din suma de y2 lei (y2 lei – y2 lei) reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

2. Respinge, in parte, ca neintemeiata contestatia formulata de X 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. x/17.03.2014 cu privire la:

- TVA in suma de y11 lei;
- accesoriile aferente TVA in suma totala y2 lei, care se compun din suma de lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA si din suma de lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunalul Bucuresti în termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.