



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5, București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@anaf.ro

DECIZIA NR. 8 / 2017

privind soluționarea contestației depusă de

.X. înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. A_SLP 2139/22.11.2016

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice - .X.prin adresa nr. .X./14.11.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP 2139/22.11.2016 asupra contestației formulată de .X., persoană fizică, cu domiciliul fiscal în .X., str. .X., jud. .X..

.X. contestă Decizia de impunere nr. .X./23.06.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./14.06.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei – TVA;
- .X. lei – majorări întârziere aferente TVA;
- .X. lei – dobânzi aferente TVA;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Față de data comunicării deciziei de impunere contestate, respectiv 07.07.2016, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă prin Courier Express la data de 06.08.2016, conform plicului aflat în original la dosarul cauzei și înregistrată la DGRFP .X.la data de 08.08.2016 sub nr. 39011, potrivit ștampilei registraturii acestei instituții, aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de persoana fizică .X..

I. Prin contestația formulată, persoana fizică .X. solicită admiterea acesteia, anularea în totalitate a Deciziei de impunere nr. .X./23.06.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./14.06.2016 și, în consecință, dispunerea exonerării de la plata obligațiilor fiscale în sumă totală de .X. lei, pentru următoarele motive:

Persoana fizică .X. arată că, în perioada 01.01.2009 – 31.12.2013, a vândut un număr de X parcele de teren, în posesia cărora a intrat în perioada 2003-2007 prin contracte de cumpărare și printr-un contract de schimb imobiliar.

Prima tranzacție a fost efectuată la data de 24.07.2009 prin încheierea contractului de vânzare cumpărare nr. X, încheiat între soții .X. și .X. și societatea .X. SRL ce a avut ca obiect un număr de 16 parcele de teren, valoarea tranzacției fiind de .X. lei.

A doua tranzacție a fost efectuată tot la data de 24.07.2009 prin încheierea contractului de vânzare cumpărare nr. X, încheiat între soții .X. și .X. și societatea .X. SRL, ce a avut ca obiect un număr de 2 parcele de teren pășune și o parcelă de teren curți construcții, valoarea tranzacției fiind de .X. lei.

A treia tranzacție a fost efectuată la data de 05.04.2013 prin încheierea contractului de vânzare cumpărare nr.X, încheiat între soții .X. și .X. și persoana fizică .X., ce a avut ca obiect un număr de X parcele de teren, valoarea tranzacției fiind de .X. lei.

Persoana fizică .X. susține că Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice nr.1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X.a inițiat un control inopinat, conform listei nominale a beneficiarilor de venit, emise de A.J.F.P. .X. ca urmare a Declarației informative privind veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, formular 208, depuse de către notarii publici în perioada 2009-2013, în vederea stabilirii tratamentului fiscal al veniturilor obținute din tranzacționarea proprietăților imobiliare din patrimoniul personal.

Pentru efectuarea inspecției fiscale parțiale s-a întocmit și transmis contribuabilului Avizul de Inspecție Fiscală nr..X./04.07.2014, emițându-se ordinul de serviciu nr.X/2014.

Persoana fizică .X. susține că prin adresa nr..X./14.07.2014 a solicitat amânarea cu 30 zile a începerii inspecției fiscale stabilită pentru data de 21.07.2014, iar apoi, prin adresa înregistrată la AJFP .X. sub nr..X./15.07.2014 și la AJFP - Inspecție Fiscală sub nr..X./17.07.2014, a solicitat ca inspecția fiscală să se realizeze la sediul consultantului fiscal .X. SRL din .X., bd.3 August 1919, nr.9, ap.1, cu care avea încheiat contractul nr.X/30.06.2014, cererea fiind respinsă.

Persoana fizică .X. menționează că inspecția fiscală s-a efectuat la sediul AJFP .X., în perioada 21.08.2014-29.08.2014 fără a fi notificat în nici un fel în legătură cu demersurile efectuate și nici de rezultatele inspecției.

Totodată, persoana fizică .X. susține că inspectorii fiscali au emis o adresă către societatea .X. SRL, chiar dacă se respinsese derularea inspecției fiscale la sediul consultantului fiscal și consideră că, în această situație, orice comunicare trebuia remisă persoanei fizice .X.. Contestatarul menționează și faptul că această adresă nu conține nici data, nici semnătura, nici data de ieșire de la autoritatea fiscală și nici număr de înregistrare de la .X., ci doar o ștampilă fără semnătură.

De asemenea, persoana fizică .X. susține că nu i-a fost comunicat, conform art.52 alin.(7) din Codul de Procedură Fiscală, proiectul actului administrativ în cauză, pentru a i se acorda posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art.9 alin(1) din Codul de Procedură Fiscală.

Persoana fizică .X. adaugă faptul că un control inopinat nu poate sta la baza emiterii unei Decizii de impunere sau a unui Raport de inspecție fiscală.

Totodată, persoana fizică .X. consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală au apreciat faptul că ar fi avut obligația înregistrării în scopuri de TVA, pentru vânzarea terenurilor aflate în patrimoniul personal, întrucât nu consideră că a desfășurat activități economice.

Contestatarul menționează că nesancționarea persoanei impozabile care estimează o cifră de afaceri anuală sub plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul Fiscal nu se justifică deoarece aceasta depinde de acordurile comerciale încheiate sau viitoare, nu este predictibilă în orice circumstanțe și

nu i se poate imputa faptul că nu a estimat corect cifra de afaceri pe care urmează să o realizeze.

De asemenea, persoana fizică .X. adaugă faptul că, deși a deținut bunurile în coproprietate cu soția sa, iar două din tranzacțiile supuse inspecției fiscale s-au realizat anterior intrării în vigoare a modificărilor aduse Codului fiscal în baza H.G. nr.162/29.12.2009, organele de inspecție fiscală l-au tratat ca o entitate fiscală/grup fiscal unic. Persoana fizică .X. consideră că, în cazul unei proceduri corecte, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a trata coproprietarii ca două entități fiscale independente, situație în care se impunea întocmirea a două acte de control separate și emiterea unor decizii de impunere separate, astfel modificându-se corespunzător atât cuantumul obligațiilor fiscale suplimentare de natura TVA, cât și a celor de natura accesoriilor.

Referitor la tranzacțiile efectuate la data de 24.07.2009, contestatarul menționează că .X. SRL, în calitate de cumpărător, era înregistrat în scopuri de TVA la data tranzacției și în cazul extrem în care susținerile organului de inspecție fiscală, contrare prevederilor legale, ar fi devenit aplicabile, bugetul de stat nu ar fi fost prejudiciat în nici un fel datorită faptului că TVA colectată de către persoana sa ar fi fost dedusă, conform art.145 Cod fiscal, de către cumpărătorul .X. SRL.

Referitor la tranzacția efectuată la data de 05.04.2013, contestatarul adaugă faptul că și în situația în care s-ar fi considerat că în anul 2009, ulterior derulării tranzacțiilor, ar fi trebuit să se înregistreze în scopuri de TVA, datorită faptului că în perioada următoare de 4 ani nu a derulat nicio altă operațiune economică în calitate de persoană fizică, ar fi operat prevederile art.153 alin. (9) Cod fiscal, potrivit cărora ar fi fost scos automat din evidența de plătitor de TVA, astfel încât, la data tranzacției s-ar fi aflat din nou în situația de a solicita înregistrarea, conform art. 152 Cod fiscal.

Prin completarea la contestație, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.sub nr. .X./23.08.2016, referitor la nerespectarea prevederilor Codului de Procedură Fiscală, persoana fizică .X. susține următoarele:

- Decizia de impunere a fost comunicată în perioada aplicării prevederilor Legii nr.207/2015 și nu a celor ale OG nr.92/2003;

- Adresa nr. .X./25.08.2014, remisă la sediul .X. SRL nu are număr de înregistrare de la aceasta, poartă ștampila unei alte societăți (PFK .X.) și nu

prezintă nici o semnătură sau o dată a primirii, conținând și o serie de inadvertențe;

- Procesul Verbal nr..X./24.06.2014 de control inopinat nu i-a fost comunicat niciodată, încălcându-se astfel prevederile art.44 și art.45 (2) Cod de procedură fiscală de către organele de control;

- Au fost încălcate prevederile art.104, alin(1) Cod de procedură fiscală, potrivit cărora durata unei inspecții fiscale nu poate depăși 3 luni, cu excepția situației în care se dispune suspendarea, ori organul de inspecție fiscală consideră că a dispus suspendarea la un an după data la care presupusa inspecție fiscală s-a încheiat.

- În speță sunt aplicabile prevederile art. 110 Cod procedură fiscală privind intervenția prescripției extinctive aferenta tranzacțiilor derulate în anul 2009.

Față de cele invocate, contestatarul solicită anularea actului administrativ fiscal contestat și exonerarea de la plata obligațiilor fiscale stabilite suplimentar.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Serviciului de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1, au efectuat o inspecție fiscală la persoana fizică .X., în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .X./14.06.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./23.06.2016, constatându-se următoarele:

Inspecția fiscală efectuată la persoana fizică .X. a cuprins perioada 01.01.2009-31.12.2013 și a fost efectuată în baza Avizului de inspecție fiscală nr..X./04.07.2014.

Acțiunea de inspecție fiscală a avut următoarele obiective:

- verificarea respectării prevederilor legale privind taxa pe valoare adăugată aferentă tranzacțiilor cu proprietăți imobiliare din patrimoniul personal efectuate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2013, de către persoana fizică .X.;

- stabilirea caracterului economic al tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoana fizică .X.;

- stabilirea caracterului de continuitate a veniturilor obținute de persoana fizică .X.;

- verificarea încadrării activității economice desfășurate de persoana fizică .X., ca activitate impozabilă din punct de vedere al TVA-ului.

Organele de inspecție fiscală, în urma analizării documentelor transmise de către notarii publici și Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X., au constatat că în perioada 01.01.2009-31.12.2013 persoana fizică .X. a realizat operațiuni economice de exploatare a bunurilor corporale deținute în coproprietate devălmașă în cadrul familiei, provenite din activitate economică, respectiv achiziționarea, unificarea, dezmembrarea, ieșirea din indiviziune și revânzarea de imobile (terenuri) în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, care intră în sfera de aplicare a TVA, conform prevederilor art.126 alin.(1) lit. a) – d) și art. 127 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prima tranzacție a fost efectuată la data de 24.07.2009 prin încheierea contractului de vânzare cumpărare nr. X, încheiat între soții .X. și .X. și societatea .X. SRL ce a avut ca obiect vânzarea unui număr de 16 parcele de teren, valoarea tranzacției fiind de .X. lei. Valoarea de piață a terenurilor tranzacționate, stabilită pe baza expertizei notarilor publici a fost de trei ori mai mare decât cea declarată de părți în contractul de vânzare cumpărare.

A doua tranzacție a fost efectuată tot la data de 24.07.2009 prin încheierea contractului de vânzare cumpărare nr. X, încheiat între soții .X. și .X. și societatea .X. SRL, ce a avut ca obiect un număr de 2 parcele de teren pășune și o parcelă de teren curți construcții, valoarea tranzacției fiind de .X. lei.

A treia tranzacție a fost efectuată la data de 05.04.2013 prin încheierea contractului de vânzare cumpărare nr.X, încheiat între soții .X. și .X. și persoana fizică .X., ce a avut ca obiect un număr de X parcele de teren, valoarea tranzacției fiind de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că, în vederea stabilirii calității de persoană impozabilă plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, persoana fizică .X. trebuie să întrunească următoarele condiții:

- potrivit art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *„în sfera de aplicare a taxei pe valoarea*

adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

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

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

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

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

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că livrarea bunurilor imobile a rezultat din activități economice conform prevederilor punctului 3, alin. (1) din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare valabile de la data de 01.01.2007 „În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin (2) din Codul fiscal.”

Organele de inspecție fiscală au constatat astfel că operațiunile realizate de persoana fizică .X. îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute la art. 126 alin (1) lit. a) – d) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind operațiuni ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, persoana fizică .X. dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă la data de 24.07.2009, respectiv la data la care începe activitatea economică de vânzare a bunurilor imobile din patrimoniul familiei, care nu au fost utilizate în scopuri personale.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA în regim normal de taxare, potrivit art.153 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, nu a întocmit și nu a depus Decontul de taxă pe valoare adăugată prevăzut la art.156², alin.(1) din aceeași lege.

Urmare a inspecției fiscale efectuate la persoana fizică .X., prin Decizia de impunere nr..X./23.06.2016, emisă în baza RIF nr..X./14.06.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP .X. au stabilit obligații fiscale în cuantum de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei – TVA;
- .X. lei – majorări întârziere aferente TVA;
- .X. lei – dobânzi aferente TVA;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente TVA.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de persoana fizică, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A) Aspecte procedurale:

a.1) În ceea ce privește mențiunile persoanei fizice .X., conform cărora decizia de impunere a fost întocmită în perioada aplicării prevederilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și nu a celor ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală , se rețin următoarele:

Conform prevederilor art.352 alin 2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că inspecția fiscală a început la data de 21.08.2014, conform Avizului de inspecție fiscală nr. X/21.08.2014 înainte de data intrării în vigoare a Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fapt pentru care acțiunea de inspecție fiscală se supune O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, Decizia de impunere nr. .X./23.06.2016 a fost întocmită în conformitate cu prevederile Ordinului ANAF nr.1415/2009 privind aprobarea modelului și conținutul unor documente și formulare utilizate în activitatea de inspecție fiscală la persoane fizice, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, coroborat cu prevederile legale citate, se constată că argumentele contribuabilului privind nerespectarea prevederilor procedurale privind întocmirea deciziei de impunere sunt neîntemeiate.

a.2) În ceea ce privește afirmația persoanei fizice .X., conform căreia inspecția fiscală s-a efectuat la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în perioada 21.08.2014-29.08.2014, fără a fi notificat în niciun fel în legătură cu demersurile efectuate și nici de rezultatele inspecției, aceasta nu poate fi reținută, având în vedere că, prin adresa nr. X/28.07.2014, organele de inspecție fiscală au comunicat contribuabilului că inspecția fiscală se va desfășura la sediul organului fiscal, întrucât toate documentele se aflau deja la sediul acestuia, procedura fiind prevăzută de art. 103 alin.(2) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

„(2) Dacă nu există un spațiu de lucru adecvat pentru derularea inspecției fiscale, atunci activitatea de inspecție se va putea desfășura la sediul organului fiscal sau în orice alt loc stabilit de comun acord cu contribuabilul.”

a.3) Față de afirmația potrivit căreia adresa nr. .X./25.08.2014 privind înștiințarea pentru discuția finală, remisă la sediul .X. SRL nu are număr de înregistrare de la aceasta, poartă ștampila unei alte societăți (PFK .X.) și nu prezintă nicio semnătură sau o dată a primirii, conținând și o serie de inadvertențe, aceasta nu poate fi reținută, având în vedere că pe de-o parte organul de soluționare a contestației nu are atribuții în a cenzura forma adresei de înștiințare pentru discuția finală, aceasta aparținând emitentului, iar pe de altă parte contribuabilul nu dovedește vreo vătămare referitor la modul de comunicare, în condițiile în care tocmai prin contestație recunoaște că a luat cunoștință de aceasta.

a.4) Față de afirmația contestatarei, potrivit căreia nu i-a fost comunicat, conform art.52 alin.(7) din Codul de Procedură Fiscală, proiectul actului administrativ în cauză, pentru a i se acorda posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art.9 alin(1) din Codul de Procedură Fiscală, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit doctrinei, se reține că nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, unde se precizează : ”

[...] lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, [...] atrage nulitatea acestuia „.

Mai mult, 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 că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, o atare vătămare nu poate fi reținută în cauză, elementul invocat de petentă, respectiv faptul că i s-a încălcat dreptul la apărare prevăzut de art.9 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, datorită faptului că nu i-a fost comunicat proiectul actului administrativ pentru a-și exprima punctul de vedere înainte de luarea deciziei de către organele fiscale, nu poate fi luat în considerare întrucât este contrazis chiar prin depunerea contestației analizată prin prezenta decizie, care reprezintă cea mai bună manifestare a dreptului la apărare a contribuabilului și care dovedește, totodată, că petentei i-a fost respectat pe deplin dreptul la apărare.

Se reține că specificul activității de inspecție fiscală presupune verificarea înscrisurilor și evidențelor pe care dispozițiile legale le impun în vederea stabilirii obligațiilor fiscale astfel încât proba cu înscrisuri are o importanță covârșitoare în cazul stabilirii obligațiilor fiscale, realitate care trimite spre concluzia potrivit căreia necesitatea asigurării unei audieri orale a contribuabilului nu este relevantă în speță, fiind pe deplin suficientă acordarea permisiunii, prin lege, de a formula observații scrise, drept de care contribuabilul s-a folosit prin depunerea contestației, și de a depune la dosarul cauzei orice înscrisuri pe care contribuabilul le consideră necesare.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că dreptul la apărare al contribuabilului nu a fost nesocotit întrucât petenta nu a fost împiedicată să formuleze contestație în cauză, astfel încât va fi respinsă excepția ridicată de societatea contestatoare.

a.5) În ceea ce privește afirmația contestatarului .X. potrivit căreia decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală au fost emise cu încălcarea

principiului bunei-credințe stabilit la art.12 din Codul de procedură fiscală, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât organele de inspecție fiscală, înaintea de emiterea actelor administrativ fiscale contestate au efectuat toate demersurile procedurale legale, transmițând avizul de inspecție fiscală și invitații în vederea clarificării din punct de vedere fiscal al tranzacțiilor imobiliare efectuate, fără ca persoana fizică să dea curs acestora.

Totodată se reține că buna credință se prezumă, potrivit unui principiu larg recunoscut în dreptul civil roman, iar reaua credință trebuie dovedită de cel care face această afirmație, prin argumente și documente explicite, fapt nerealizat în speță.

a.6) În ceea ce privește mențiunile persoanei fizice .X., conform cărora un control inopinat nu poate sta la baza emiterii unei decizii de impunere sau a unui raport de inspecție fiscală, se reține:

Atât Raportul de inspecție fiscală nr..X./14.06.2016, cât și Decizia de impunere nr. .X./23.06.2016 au fost emise în urma unei inspecții fiscale parțiale, în baza avizului de inspecție fiscală nr. .X./04.07.2014 și a ordinelor de serviciu nr. X/03.07.2014 și nr. X/21.08.2014, în conformitate cu prevederile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, a Normelor Metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003, aprobate prin H.G. nr.1050/2004, a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările ulterioare și a Ordinului președintelui ANAF nr.1415/11.08.2009 privind modelul și conținutul raportului de inspecție fiscală, cu completările și modificările ulterioare

Astfel, se reține că actul administrativ fiscal contestat nu a avut la bază controlul inopinat finalizat prin PV nr..X./24.06.2016, realizat conform prevederilor art. 97 alin.(1) lit.a) din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

a.7) În ceea ce privește afirmația contestată potrivit căreia Procesul verbal nr. .X./24.06.2016, de control inopinat, nu i-a fost comunicat niciodată, fiind invocate prevederile art. 44 și art. 45 alin(2) din Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a contestației reține că procesul verbal mai sus menționat a fost întocmit conform prevederilor art 97 alin (1) lit. a) din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, la finalul controlului inopinat, iar obiectul prezentei contestații îl reprezintă decizia de impunere emisă urmare a inspecției fiscale,

fapt pentru care conținutul sau modalitatea de comunicare a acestuia nu poate constitui obiect al contestației analizate.

a.8) În ceea ce privește mențiunile persoanei fizice .X., conform cărora au fost încălcate prevederile art.104, alin(1) Cod de procedură fiscală, potrivit cărora durata unei inspecții fiscale nu poate depăși 3 luni, cu excepția situației în care se dispune suspendarea și că s-a dispus suspendarea la un an după data la care presupusa inspecție fiscală s-a încheiat, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece:

Conform prevederilor art.104 alin (1) și (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin.(1) și (2).”

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că inspecția fiscală nu poate fi mai mare de 3 luni, iar perioada în care inspecția fiscală este suspendată nu este inclusă în calculul acesteia.

Din documentele aflate la dosar se reține că inspecția fiscală efectuată la persoana fizică .X. a început în data de 21.08.2014, a fost suspendată în perioada 05.08.2015-09.06.2016, conform prevederilor art. 2 lit.c) din OPANAF nr. 467/2013, pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale și s-a finalizat în data de 14.06.2016.

Totodată se reține că termenul de 3 luni prevăzut de legiuitor pentru efectuarea inspecției fiscale generale reprezintă un termen de recomandare menit să perturbe cât mai puțin activitatea contribuabilului supus inspecției fiscale, dar pentru nerespectarea căruia nu s-a prevăzut nicio sancțiune. Fiind un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere, nerespectarea acestuia nu poate determina decăderea organelor de inspecție fiscală din dreptul de a finaliza inspecția fiscală.

Mai mult, într-o speță similară, prin Sentința civilă nr.X/2008, Curtea de Apel .X. reține faptul că *“În ceea ce privește durata controlului fiscal aceasta apare justificată datorită multiplelor taxe, impozite, contribuții verificate[...], dar oricum am privi această depășire a duratei în raport de termenul maxim de 3*

luni prev. de art.101 din HG nr.1050/2004, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat.”

Totodată, art.70 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare prevede că „*În situațiile în care, pentru soluționarea cererii, sunt necesare informații suplimentare relevante pentru luarea deciziei, acest termen se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor solicitate.*”

În acest sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.1840/08.04.2014, într-o speță similară.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 05.08.2015-09.06.2016, conform prevederilor art. 2 lit.c) din OPANAF nr. 467/2013, pentru a se putea clarifica anumite aspecte necesare în speță, respectiv pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale.

a.9) În ceea ce privește afirmația contestatarului, referitor la aspectul că, în speță, sunt aplicabile prevederile art. 110 Cod procedură fiscală privind intervenția prescripției extinctiv aferentă tranzacțiilor derulate în anul 2009, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În conformitate cu prevederile art. 91 alin. (1) și (2) din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”.

iar la art 92 alin (2) lit. b) din același act normativ se prevede:

“(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;”

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani,

termen care începe să curgă de la data de 01 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. Totodată, termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Având în vedere prevederile legale, conform documentelor aflate la dosar, se reține că între data de 21.08.2014 (data începerii inspecției fiscale) și data de 23.06.2016 (data emiterii deciziei de impunere), termenul de prescripție a fost suspendat.

Pentru anul 2009, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale a început să curgă la data de 01.01.2010 și s-a împlinit la data de 01.01.2015, ulterior datei de începere a inspecției fiscale, respectiv 21.08.2014, conform Avizului de inspecție fiscală nr. .X./04.07.2014.

Astfel, se constată că termenul de prescripție aferent tranzacțiilor efectuate de contestatar în anul 2009 nu era împlinit la data începerii inspecției fiscale, fapt pentru care argumentul persoanei fizice .X. nu poate fi reținut.

Având în vedere că aspectele procedurale ridicate de contestatar nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B) Aspecte de fond:

Referitor la obligațiile de plată în sumă de .X. lei reprezentând:

- .X. lei – TVA;
- .X. lei – majorări întârziere aferente TVA;
- .X. lei – dobânzi calculate aferente TVA;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă pentru tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 01.01.2009 – 31.12.2013, persoana fizică .X. datorează TVA, în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoare adăugată, la data depășirii plafonului de scutire.

În fapt, în perioada 01.01.2009 – 31.12.2013 persoana fizică .X. a realizat operațiuni economice de exploatare a bunurilor corporale deținute în coproprietate devălmașă în cadrul familiei, provenite din activitate economică, respectiv achiziționarea, unificarea, dezmembrarea și ieșirea din indiviziune și revânzarea de imobile (terenuri) în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, care intră în sfera de aplicare a TVA conform prevederilor art.126 alin.(1) lit. a) – d) și art. 127 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Anterior efectuării tranzacțiilor cu imobile din anul 2009, persoana fizică .X. a cumpărat terenurile respective și le-a transformat din terenuri extravilane în terenuri intravilane.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 24.07.2009 persoana fizică .X. a vândut din patrimoniul personal un număr de X imobile, identificate fiecare cu număr cadastral unic, terenuri construibile, dobândite prin cumpărare și schimb imobiliar prin X contracte de vânzare, a căror valoare este de X lei, nefiind livrări ocazionale, cu sume care la data vânzării sunt superioare plafonului anual de scutire TVA, prevăzut pentru întreprinderile mici.

Organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoare adăugată colectată datorată, nedeclarată și nevirată în quantum de .X. lei, aferentă sumei de .X. lei.

Pentru TVA colectată suplimentar, aferentă anilor 2009-2013, în sumă de .X. lei, conform O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, art.119, art.120 și art.120¹, echipa de inspecție fiscală a calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei, de la data scadentă și până la data de 27.08.2014.

În drept, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 03.04.2007:

„(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile 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);”

Potrivit acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a TVA se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat, sunt condiționate de cerința cumulativă expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că dacă nu este îndeplinită o singură condiție aceasta determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al TVA.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al TVA, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a TVA dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însuși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 03.04.2007:

„(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.”

Totodată, din punct de vedere al TVA, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125¹ pct.18 din Codul fiscal, în forma aplicabilă începând cu data de 03.04.2007, are următoarea semnificație:

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

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind TVA în condițiile în 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.”*

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare *„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.”*

În explicitarea prevederilor alin.(2) al art.127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA, potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, deci inclusiv la operațiunea de vânzare a acestor bunuri.

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică în sfera de aplicare a taxei și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit alin.(1) lit.b) al acestui

articol, în forma în vigoare începând în perioada 01.01.2007 – 31.12.2009 prevede:

“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125¹ alin.(2) lit.b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin.(1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;”

În ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea au fost reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2007, care la alin.(1) și alin.(2) stipulează:

“(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de .X. euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art.126 alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art.143 alin.(2) lit.b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin.(1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art.141 alin.(2) lit.a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art.125¹ alin.(1) pct.3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art.143 alin.(2) lit.b).”

iar potrivit prevederilor art.152 alin.(6) din același act normativ :

„(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”

Prevederile art.152 alin.(1) și alin.(2) și alin.(6) mai sus menționate au fost preluate în mod similar și în perioadele următoare.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de TVA cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de .X. euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de TVA în regim normal.

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA, după înregistrarea persoanei impozabile, vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.

Potrivit pct.62 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, în vigoare în perioada 22.12.2008- 31.12.2009:

„(2) În sensul art.152 alin.(6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art.153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.”

iar începând cu data de 01.01.2010, punctul mai sus menționat stipulează:

“(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.”

Alin.(2) lit.f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de TVA pentru următoarele operațiuni:

„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.[...]"

Potrivit pct. 37 alin. (6) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 22.12.2008, „în aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism”.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007:

„Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, TVA se determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că:

Prima tranzacție a fost efectuată la data de 24.07.2009 prin încheierea contractului de vânzare cumpărare nr. X, încheiat între soții .X. și .X. și

societatea .X. SRL ce a avut ca obiect vânzarea unui număr de X parcele de teren, valoarea tranzacției fiind de .X. lei. Valoarea de piață a terenurilor tranzacționate, stabilită pe baza expertizei notarilor publici a fost de trei ori mai mare decât decât cea declarată de părți în contractul de vânzare cumpărare.

A doua tranzacție a fost efectuată tot la data de 24.07.2009 prin încheierea contractului de vânzare cumpărare nr.X, încheiat între soții .X. și .X. și societatea .X. SRL, ce a avut ca obiect un număr de X parcele de teren pășune și o parcelă de teren curți construcții, valoarea tranzacției fiind de .X. lei.

A treia tranzacție a fost efectuată la data de 05.04.2013 prin încheierea contractului de vânzare cumpărare nr.X, încheiat între soții .X. și .X. și persoana fizică .X., ce a avut ca obiect un număr de X parcele de teren, valoarea tranzacției fiind de .X. lei.

Pentru exploatarea bunurilor imobile deținute în coproprietate în cadrul familiei, persoana impozabilă este, conform prevederilor art. 125¹ punctul 18 și a prevederilor art. 127 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, modificată, familia privită ca orice asocieră constituită în mod legal, deoarece conform prevederilor art. 30 din Codul familiei bunurile dobândite în timpul căsătoriei, de oricare dintre soți, sunt, de la data dobândirii lor, bunuri comune ale soților. Orice convenție contrară este nulă, iar potrivit art. 35 din Codul familiei soții administrează și folosesc împreună bunurile comune și dispun tot astfel de ele. Oricare dintre soți, exercitând singur aceste drepturi, este socotit că are și consimțământul celuilalt soț. Cu toate acestea, niciunul dintre soți nu poate înstrăina și nici nu poate greva un teren sau o construcție ce face parte din bunurile comune, dacă nu are consimțământul expres al celuilalt soț, iar art. 127 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal definește persoana impozabilă ca fiind orice persoană care acționează de o manieră independentă. Soții .X. și .X. separat nu pot acționa de o manieră independentă în dispunerea bunurilor imobile comune, ci numai împreună pot acționa de o manieră independentă în închirierea ori vânzarea unui bun deținut în comun în cadrul familiei.

Codul familiei, la art. 35, prevede că soții administrează și dispun împreună de bunurile comune, fapt pentru care aceștia nu pot acționa independent unul față de celălalt în vânzarea bunurilor comune, astfel că nu pot dobândi separat fiecare în parte calitatea de persoană impozabilă, ci numai împreună ca familie pot acționa independent, fapt pentru care organul de control constată că persoana impozabilă este familia Siminic, tratată ca asocieră în participațiune din punct de vedere al TVA, conform art. 127 alin(10)

din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, familia fiind o asociere constituită legal conform legilor speciale (Codul familiei și Codul Civil). Același articol prevede că orice formă de asociere fără personalitate juridică se tratează drept asociere în participațiune, care nu dă naștere unei persoane impozabile separate.

Potrivit art. 156 alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal în cazul asocierilor tratate drept asocieri în participațiune drepturile și obligațiile legale privind TVA revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile.

Potrivit prevederilor punctului 3(6) din Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. 44/2004, cu modificările aduse prin H.G. 1620/2009, care nu modifică art. 127 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în cazul în care bunurile imobile sunt deținute în coproprietate în cadrul familiei, dacă există obligația înregistrării în scopuri de TVA pentru vânzarea acestor bunuri, unul dintre soți va fi desemnat să îndeplinească această obligație.

La vânzarea imobilelor au participat ambii soți, iar la controlul inopinat nu s-a prezentat persoana fizică .X.. În acest sens, organul de inspecție fiscală a desemnat în mod aleator să îndeplinească obligațiile privind TVA pe domnul .X., în condițiile în care, din verificarea documentelor, rezultă că exista obligația înregistrării în scopuri de TVA pentru operațiunile imobiliare.

Totodată, argumentele contestatarului .X. cu privire la faptul că „*nu este persoană impozabilă*”, nu a „*desfășurat activități economice în sensul art.127 alin.(2)*” din Codul fiscal, operațiunea de vânzare–cumpărare de imobile este o operațiune civilă, din sfera faptelor de comerț, Codul comercial exclude vânzarea de imobile, precum și faptul că în Codul fiscal nu există o definiție a comerciantului din perspectiva legii comerciale, nu pot fi reținute în soluționarea cauzei, întrucât din punct de vedere fiscal, TVA aferentă livrării unui bun imobil este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispoziții legale (Codul familiei, Codul civil, Codul comercial), drept pentru care, tranzacțiile efectuate de contestatoare (vânzarea de bunuri imobile), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, precum și prevederile legale aplicabile în materie, citate mai sus, faptul că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, învederând, totodată, dispozițiile

pct.66 alin.(2) din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(2) În aplicarea art.153 alin.(1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.”

și analizând operațiunile efectuate în perioada 2009-2013 de către persoana fizică .X., în nume propriu și în asocierie, a nu mai puțin de X de proprietăți imobiliare din patrimoniul personal, deținute în coproprietate cu soția sa, .X.NA, cât și cu terțe persoane, rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând activități economice și a devenit persoană impozabilă din perspectiva TVA, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală.

În concluzie, se va face aplicațiunea prevederilor art.279, alin(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VII din Legea nr. 2017/2015 privind Codul de Procedură Fiscală și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./23.06.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./14.06.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP .X., pentru TVA în sumă de .X. lei.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă totală de .X. lei, reprezentând majorări, dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în termenul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./23.06.2016 emisă de organele

de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei – TVA;
- .X. lei – majorări întârziere aferente TVA;
- .X. lei – dobânzi calculate aferente TVA;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

Director general
.X.