

DECIZIA nr. 784/2017
privind soluționarea contestației formulate de
domnul .X. și doamna .Y.,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./09.03.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice prin adresa nr. HRG_AIF .x./03.03.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./09.03.2017, cu privire la contestația formulată de domnul .X. și doamna .Y., CNP ..., respectiv ..., cu domiciliul în X, nr. x, com. X, cod poștal x, jud. X, prin Cabinet de avocat X în baza împuternicirii avocațiale nr. .x./2017.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de 21.02.2017 și înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. .x./23.02.2017 îl constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. HRG_AIF .X./29.12.2016, emisă de AJFP Harghita - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice în baza raportului de inspecție fiscală parțială nr. HRG_AIF .x./29.12.2016, comunicată contribuabilei prin poștă cu confirmare de primire în data de 16.01.2017, prin care s-a stabilit în sarcina contribuabilei obligații fiscale în sumă de **.x1. lei** reprezentând:

- .x2. lei diferență TVA stabilită de plată;
- .x3. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .x4. lei penalități de întârziere aferente TVA.

Constatând că în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este legal investită să soluționeze contestația formulată de domnul .X. și doamna .Y.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată prin avocat și înregistrată sub nr. .x./23.02.2017 contestatarii solicită anularea integrală a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pe motiv de nulitate absolută, susținând următoarele:

- tranzacțiile imobiliare s-au derulat în perioada 24.07.2009 – 12.12.2012, contrar consemnărilor organelor de inspecție în raportul de inspecție;

- venitul impozabil este realizat de mai multe persoane, sursa venitului impozabil generat din tranzacțiile materializate în contractele de vânzare-cumpărare nr. .x. și .x., împreună cu actele adiționale ale acestora, se află pe raza altui organ fiscal decât cel competent teritorial, fapt ce duce la nulitatea actului administrativ fiscal;

- măsura suspendării a inspecției fiscale în perioada de 13.03.2015 – 20.12.2016 nu este conformă cu dispozițiile legale, având în vedere că comunicarea suspendării nu îndeplinește condițiile prevăzute de art. 3 din O.M.F.P. nr. 467/2013, în sensul că organul fiscal nu invocă propunerea de suspendare, ce trebuie să conțină unul din motivele prevăzute de art. 2 care stau la baza propunerii de suspendare, precum și acțiunile care urmează a se efectua, încălcând astfel principiului rolului activ și alte reguli de conduită menționate de legiuitor, astfel termenul de suspendare de 1 an și 9 luni, este nejustificat, nelegal și abuziv, în raport de dispozițiile legale care reglementează procedura suspendării inspecției fiscale. Inspecția fiscală din perioada 20.12.2016-22.12.2016, a fost derulată ulterior împlinirii termenului de prescripție prevăzut de art. 91 din O.G. nr.

92/2003 privind Codul de procedură fiscală, drept urmare organul fiscal avea obligația să înceteze emiterea titlului de creanță fiscală;

- în baza art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, tranzacțiile imobiliare derulate în cursul anului 2009, nu pot constitui activitate economică;

- luarea măsurilor asigurătorii nu s-a făcut în conformitate cu prevederile legale, astfel încât se impune anularea deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii și a actelor subsecvente emise în temeiul acesteia;

- declararea, stabilirea și plata impozitului pe veniturile realizate din tranzacțiile imobiliare efectuate de către persoanele fizice fiind reglementată și intrat în vigoare începând cu 01.01.2010, iar în cazul tranzacțiilor imobiliare derulate în cursul anului 2009 nu existau normele metodologice pentru stabilirea taxei.

II. În baza raportului de inspecție fiscală nr. HRG_AIF .x./29.12.2016 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Harghita au emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. HRG_AIF .X./29.12.2016, prin care au stabilit în sarcina doamnei .Y. în calitate de reprezentant al asocierii formate din soții .X. și .Y., următoarele obligații de plată:

- .x2. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- .x5. lei dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente.

III. Din analiza documentelor existente la dosarele cauzei, constatările organelor fiscale, motivațiile contribuabililor și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

3.1. Referitor la aspectele de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă sunt întemeiate motivațiile contestatarilor cu privire la modul de desfășurare a inspecției fiscale

1. Referitor la susținerea contestatarilor potrivit căreia inspecția fiscală a fost suspendată de organele de inspecție fiscală pentru perioada 13.03.2015 - 20.12.2016, în baza art. 2 lit. k) din O.P.A.N.A.F. nr. 467/2013, cu încălcarea termenului limită de 90 de zile prevăzut pentru reluarea inspecției fiscale, conform art. 5 lit. k) pct. 3 din același act normativ, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În fapt, inspecția fiscală parțială a fost inițiată prin Avizul de inspecție fiscală înregistrat la AJFP Harghita sub nr. .x./22.12.2014. Întrucât contribuabila nu a prezentat organelor fiscale toate documentele și informațiile în legătură cu tranzacțiile imobiliare care a făcut obiectul inspecției fiscale pe linie de TVA, prin Dispoziție privind măsurile stabilite de organul de inspecție fiscală nr. .x./22.12.2014, comunicată contribuabilei în data 29.12.2014, s-a dispus prezentarea Certificatelor de urbanism aferente terenurilor livrate, vândute de persoanele fizice .Y. și .X. în perioada verificată, respectiv 01.01.2009 – 30.09.2014, în termen de 30 zile de la data primirii dispoziției.

Având în vedere că nu a fost respectată măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală prin această dispoziție, prin referatul nr. .x./13.03.2015 s-a propus suspendarea inspecției fiscale parțiale în vederea efectuării de cercetări specifice pentru stabilirea realității tranzacțiilor efectuate de contribuabili în această perioadă, fiind solicitată prin adresa nr. .x./13.03.2015 informații de la Primăria localității .F., jud. .C. privind terenurile livrate, vândute de către soții X. **Comunicarea suspendării inspecției fiscale către doamna .Y. și domnul .X. s-a făcut cu adresa nr. .x./13.03.2015.**

În urma răspunsului primit prin e-mail de la Primăria .F. în data de 15.12.2016, prin adresa nr. HRG_AIF .x./19.12.2016 s-a comunicat contestatarilor **reluarea inspecției fiscale începând cu data de 20.12.2016**, prin care aceștia erau înștiințați cu privire la reluarea inspecției fiscale.

Urmare inspecției fiscale a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală parțială nr. HRG_AIF .x./29.12.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. HRG_AIF .X./29.12.2016 privind taxă pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale.

În drept, potrivit prevederilor art. 104 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 104 - (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).

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.

(5) Condițiile și modalitățile de suspendare a unei inspecții fiscale se vor stabili prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală [...]

Astfel, acest termen este 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.

Potrivit prevederilor art. 2 lit. k), art. 5 lit. k) și art. 7 din O.P.A.N.A.F. nr. 467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale:

„Art. 2 - Inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una din următoarele condiții, ori de câte ori sunt motive justificate și numai dacă apariția acesteia nu permite finalizarea inspecției fiscale, astfel: [...]

k) pentru solicitarea de informații sau documente de la alte instituții sau terți, în legătură cu obiectul inspecției fiscale, ori pentru finalizarea altor acțiuni de control la același contribuabil care pot influența rezultatele inspecției fiscale în curs; [...]

Art. 5 - Reluarea inspecției fiscale se va face în funcție de motivul care a determinat suspendarea, în următoarele condiții: [...]

k) pentru art. 2 lit. k), după:

1 - data primirii informațiilor sau documentelor de la alte instituții ori terți;

2 - data finalizării, la același contribuabil, a altei acțiuni de control pentru care s-a suspendat inspecția fiscală;

3 - împlinirea unui termen de 90 de zile de la data solicitării de informații sau documente, dacă acestea nu au fost primite; [...]

Art. 6 - (1) Informațiile, documentele sau alte înscrisuri primite după termenele-limită prevăzute la art. 5 lit. a) pct. 3, lit. g) pct. 2 sau lit. k) pct. 3, dar înainte de data emiterii actului administrativ fiscal, reprezintă alte mijloace de probă pe care organele de inspecție fiscală le vor utiliza în fundamentarea constatărilor.

(2) În cazul inspecției fiscale reluate în condițiile prevăzute la art. 5 lit. a) pct. 3, lit. g) pct. 2 sau lit. k) pct. 3, organul de inspecție fiscală este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, fundamentate pe constatările care au stat la baza solicitărilor respective, dacă informațiile, documentele sau înscrisurile nu sunt primite până la data finalizării acesteia.

(3) Informațiile, documentele sau alte înscrisuri primite după data emiterii actului administrativ fiscal, în condițiile în care acestea conțin date suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală, la data efectuării verificărilor și care pot influența rezultatele inspecției fiscale, pot sta la baza emiterii deciziei conducătorului inspecției fiscale de reverificare a perioadei în cauză, în condițiile legii.”

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că inspecția fiscală se poate suspenda pentru solicitarea de informații sau documente de la alte instituții sau terți, în legătură cu obiectul inspecției fiscale, motiv pentru care, reluarea inspecției fiscale se face după data primirii informațiilor sau a documentelor ori după împlinirea unui termen de 90 de zile de la data solicitării de informații sau documente, dacă acestea nu au fost primite.

Totodată, în cazul în care informațiile sau documentele solicitate au fost primite după împlinirea unui termen de 90 de zile de la data solicitării, dar înaintea finalizării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, fundamentate pe constatările care au stat la baza solicitărilor respective.

De asemenea, în cazul în care răspunsul la solicitare a fost primit după data emiterii actului administrativ fiscal conducătorul inspecției fiscale poate dispune reverificarea perioadei în cauză, în cazul în care aceste informații conțin date suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală, la data efectuării verificărilor și care pot influența rezultatele inspecției fiscale.

Totodată, potrivit doctrinei, 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, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatarilor, în acest sens pronunțându-se și Curtea de Apel București prin Sentința civilă nr. 1356/2014, rămasă definitivă prin nerecurare.

Contestatarii susțin că termenul de suspendare a inspecției fiscale este de 1 an și 9 luni, depășind astfel termenul procedural, legal și imperativ prevăzut de O.M.F.P. nr. 467/2013, ceea ce conduce la concluzia aplicării sancțiunii decăderii organelor de inspecție fiscală din dreptul de a mai continua inspecția fiscală și de a întocmi acte administrative la finalizarea acestora.

Din documentele aflate la dosarul contestației se reține că, inspecția fiscală începută la data de 22.12.2014 la familia X a fost suspendată începând cu data de 13.03.2015, conform comunicării nr. .x./13.03.2015, în vederea solicitării unor informații și documente suplimentare, deci cu respectarea prevederilor art. 2 lit. k) din O.P.A.N.A.F. nr. 467/2013.

Se reține că la data de 20.12.2016 a fost reluată inspecția fiscală, conform comunicării nr. HRG_AIF .x./19.12.2016, la momentul primirii informațiilor și documentelor solicitate altor instituții, deci cu respectarea prevederilor art. 5 lit. k) pct. 1 din O.P.A.N.A.F. nr. 467/2013.

Astfel, argumentul contestatarilor referitor la faptul că inspecția fiscală a fost reluată cu încălcarea termenului de 90 de zile prevăzut de art. 5 lit. k) din O.P.A.N.A.F. nr. 467/2013, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece reluarea inspecției fiscale s-a produs după primirea informațiilor și documentelor solicitate, fiind identificate fapte care au fost necesare stabilirii stării de fapt fiscale al contribuabililor, conform prevederilor art. 6 alin. (1) din același act normativ.

Referitor la invocarea **art. 127 alin. (2) din Noul Cod de procedură fiscală conform căruia „în cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării. [...]”** aceasta nu este incidentă speței având în vedere că procedura de inspecție fiscală aplicabilă în cauză este cea reglementată de O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioară, așa cum a fost arătat anterior.

Or, finalizarea inspecției fiscale reluată după împlinirea termenului de 90 de zile nu conduce la nulitatea absolută a raportului de inspecție fiscale și a deciziei de impunere, așa cum pretinde contribuabila, întrucât **nulitatea absolută și necondiționată a actelor administrative fiscale intervine numai pentru nerespectarea dispozițiilor reglementate de art. 46 din Codul de procedură fiscală**, respectiv „*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.*”, ceea ce nu este cazul în speță.

În plus, **eventuala anulare a actelor administrative fiscale solicitată de contribuabili nu profită acestora** întrucât o anulare pe motivul depășirii a termenului de suspendare **nu are efecte iremediabile**, actele fiind desființate și contribuabilul fiind repus în situația anterioară, **cu consecința reluării unui ciclu procedural fiscal prin refacerea inspecției fiscale** pentru aceeași perioadă și aceleași obligații vizate prin inspecția fiscală, astfel că argumentele aduse prin contestația ce face obiectul prezentei decizii rămân valabile, tranzacțiile imobiliare aflate în centrul analizei fiscale rămânând aceleași.

Astfel acest argument nu poate constitui motiv de nrecunoaștere a suspendării inspecției fiscale.

2. În ceea ce privește susținerea contestatarilor potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art. 4 și art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, deoarece, în cuprinsul comunicării suspendării inspecției fiscale nu au invocat propunerea de suspendare, care se face prin întocmirea unui referat ce va conține motivele care stau la baza propunerii de suspendare, precum și acțiunea care urmează a se efectua, ca și drept la apărare față de această decizie, se rețin următoarele:

„Art. 107 - (1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(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 inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

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

Din prevederile legale invocate nu reiese obligativitatea organelor de inspecție fiscală de a prezenta contribuabilului informațiile și documentele solicitate pentru clarificarea stării de fapt fiscale a acestuia.

Se reține că dosarul contestației conține referatul pentru suspendarea inspecției fiscale nr. .x./13.03.2015, act despre care contestatarii susțin că nu i-au fost comunicată și care a stat la baza emiterii comunicării suspendării a inspecției fiscale, iar în cuprinsul comunicării fiind menționat art. 2 lit. k din O.M.F.P. nr. 467/2013, care a stat baza suspendării, respectiv solicitarea de informații sau documente de la alte instituții sau terți.

De asemenea, față de prevederile legale mai sus menționate, din Raportul de inspecție fiscală nr. HRG_AIF .x./29.12.2016, existent în copie la dosarul cauzei, se reține faptul că prin Dispoziție privind măsurile stabilite de organul de inspecție fiscală nr. .x./22.12.2014, comunicată contribuabilei în data 29.12.2014, s-a dispus prezentarea Certificatelor de urbanism aferente terenurilor livrate, vândute de persoanele fizice .Y. și .X. în perioada verificată, respectiv 01.01.2009 – 30.09.2014, în termen de 30 zile de la data primirii dispoziției, dar având în vedere că nu a fost respectată măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală prin această dispoziție, au fost solicitate informații necesare stabilirii stării de fapt fiscale al contribuabililor, de la Primăria comunei .F., jud. .C.

Totodată, contribuabila a fost înștiințată că în data de 22.12.2016 va avea loc discuția finală privind constatările inspecției fiscale, cu această ocazie fiind prezentat proiectul de raport de inspecție fiscală.

Reprezentantul contribuabililor a formulat în scris punctul său de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, acesta fiind înregistrat sub nr. HRG_AIF .x./27.12.2016.

Mai mult, dreptul la apărare al contribuabililor nu a fost îngrădit întrucât acestora i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea contestației administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare inspecției fiscale.

3. Cu privire la afirmația contestatarilor că nerespectarea termenelor de derulare a inspecției fiscale duce la aplicarea art. 91 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv art. 126 alin. (2) din Legea nr. 207/2015, în sensul că a intervenit prescripția dreptului de a stabili obligațiile fiscale contestate, inspecția fiscală fiind derulată ulterior împlinirii termenului de prescripție, drept urmare organul fiscal avea obligația să înceteze emiterea titlului de creanță fiscală.

La art. 23 și art. 91 alin. (1) și alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se precizează:

„Art. 23 - (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

„Art. 91 - (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. [...]

Referitor la condițiile de suspendare a inspecției fiscale și la durata efectuării acesteia, având în vedere perioada verificată, în speță sunt aplicabile normele legale în vigoare la data producerii suspendării termenului de prescripție, respectiv art. 92, art. 98 și art. 104 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Art. 92 - (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(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;** [...]

Art. 98 - (1) *Inspeția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.*

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, potrivit normelor legale de mai sus, în condițiile expres prevăzute de lege, inspeția fiscală poate fi suspendată cu acordul conducătorului inspecției fiscale, situație în care **termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale, iar perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.**

Prin contestația formulată, contestatarii invocă faptul că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile legale în ceea ce privește prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale, invocând încălcarea art. 91 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține faptul că art. 89 alin.(1) din OG nr.92/2003 invocat, cu privire la „*dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel*” face referire în fapt la „*Deciziile referitoare la bazele de impunere*” și nu la dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale așa cum, eronat, este invocat în contestație.

În același mod este invocat eronat și articolul 91 din același act normativ, care reglementează în fapt „*Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale*”.

Având în vedere aspectele prezentate, întrucât, în speță, organul fiscal a emis Decizia de impunere nr. HRG_AIF .X./29.12.2016 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspeția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri

impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, aceasta fiind comunicată contestatarei în data de 16.01.2017, **rezultă că dreptul organului fiscal de a stabili taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2009 – 30.09.2014, nu era prescris la data comunicării deciziei de impunere contestate, termenul de prescripție a început să curgă de la data de 1 ianuarie 2010 și a fost suspendat pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale, respectiv 22.12.2014 și data emiterii deciziei de impunere, respectiv 29.12.2016**, astfel încât invocarea de către contestatarii a faptului că organele de inspecție fiscală au stabilit obligații pe perioada prescrisă este neîntemeiată, contestația contribuabililor fiind neîntemeiată cu privire la acest aspect.

4. Referitor la susținerea contestatarilor conform căreia inspecția fiscală a fost efectuată de inspectori din cadrul Administrației Județene Finanțelor Publice Harghita în condițiile în care competența de a stabili baza de impunere o deține organul fiscal pe raza căruia se află sursa venitului, motiv pentru care contribuabilii solicită anularea actului administrativ fiscal contestat, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art. 99 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

„(1) *Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, conform dispozițiilor prezentului titlu, ori de alte autorități care sunt competente, potrivit legii, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(2) *Competența de exercitare a inspecției fiscale pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate se stabilește prin ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Organele de inspecție fiscală din aparatul central al Agenției Naționale de Administrare Fiscală au competență în efectuarea inspecției fiscale pe întregul teritoriu al țării. [...]*”

Totodată sunt incidente potrivit prevederilor art. 31 alin. (1) și art. 33 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„Art. 31 - (1) *În cazul creanțelor fiscale administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin domiciliu fiscal se înțelege:*

a) pentru persoanele fizice, adresa unde își au domiciliul, potrivit legii, sau adresa unde locuiesc efectiv, în cazul în care aceasta este diferită de domiciliu; [...]

(2) *Prin adresa unde locuiesc efectiv, în sensul alin. (1) lit. a), se înțelege adresa locuinței pe care o persoană o folosește în mod continuu peste 183 de zile într-un an calendaristic, întreruperile de scurtă durată nefiind luate în considerare. Dacă șederea are un scop exclusiv de vizită, concediu, tratament sau alte scopuri particulare asemănătoare și nu depășește perioada unui an, nu se consideră adresa unde locuiesc efectiv. [...]*

Art. 33 - (1) **Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal, județean, local sau al municipiului București, stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii. [...]**”

Din dispozițiile legale sus invocate rezultă că în cazul persoanelor fizice, pentru administrarea taxei pe valoarea adăugată, competența revine aceluia organ fiscal, în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului, iar prin domiciliu fiscal se înțelege adresa unde își au domiciliul, potrivit legii, sau adresa unde locuiesc efectiv, în cazul în care aceasta este diferită de domiciliu.

Față de cele mai sus prezentate, se constată că organul fiscal competent în administrarea taxei pe valoarea adăugată datorat pentru veniturile proprii realizate de către contribuabilii este Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita întrucât domiciliul civil al acestora este situat în sat X, nr. x com. X, jud. Harghita, nefiind depusă în susținerea acestui aspect documente care să probeze că această adresă ar fi fost schimbată înaintea începerii inspecției fiscale sau că contestatarii ar avea o activitate economică autorizată pentru care locul de desfășurare al activității ar fi în alt județ.

Având în vedere cele mai sus menționate, contestația formulată pentru acest capăt de cerere urmează a se respinge ca neîntemeiată.

În concluzie, argumentele contestatarilor referitoare la aspectele procedurale nerespectate la emiterea deciziei de impunere contestate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

3.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .x2. lei:

Cauza supusă soluționării este dacă pentru tranzacțiile efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, constând în vânzări de terenuri și construcții deținute în coproprietate, doamna .Y. în calitate de reprezentant al asocierii formate din soții .X. și .Y., datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de .x2. lei, 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 valoarea adăugată.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, respectiv 01.01.2009-30.09.2014, persoanele fizice .X. și .Y. au efectuat, în calitate de vânzători, tranzacții cu proprietăți imobiliare din patrimoniul personal, deținute în coproprietate.

Ambele persoane fiind parte în operațiunile respective, fără însă să existe un contract de asociere, fapt pentru care organul fiscal a solicitat precizări cu privire la numele persoanei desemnate să reprezinte asocierea. Urmare acestei solicitări, potrivit actului „Împuternicire” redactată în data de 26.09.2014 dată de domnul .X., asocierea formată din soții .X. și .Y. a desemnat-o pe doamna .Y. ca reprezentant fiscal al asocierii.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. HRG_AIF .x./29.12.2016, în perioada 01.01.2009-30.09.2014, persoana fizică .Y. împreună cu .X. au realizat un număr de 6 tranzacții imobiliare (anexa 8), constând din vânzări de clădiri și terenuri, după cum urmează:

- în anul 2009 – 2 contracte vânzare-cumpărare și 3 acte adiționale la aceste contracte;
- în anul 2010 – 2 contracte de vânzare-cumpărare;
- în anul 2011 nu s-a efectuat nicio tranzacție imobiliară;
- în anul 2012 – 2 contracte de vânzare-cumpărare;
- în perioada 13.12.2012-30.09.2014 – nu s-a efectuat nicio tranzacție imobiliară.

Organele de inspecție fiscală au constatat că asocierea formată din soții .Y. și .X. a depășit plafonul de scutire de 35.000 € (valabil până la data de 01.07.2012) în cursul lunii iulie 2009, prin prima vânzare imobiliară, prin care a realizat în luna iulie un venit în sumă de .x6. lei, iar conform art. 152 alin. (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor TVA în regim normal până la data de

10.08.2009, caz în care ar fi devenit plătitor de TVA începând cu 01.09.2009. Prin urmare, pentru tranzacțiile efectuate după această dată, constând în vânzarea unui teren intravilan în sumă de .x7. lei contribuabilii datorează taxă pe valoarea adăugată.

În baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr. HRG_AIF .x./29.12.2016, organele fiscale au emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. HRG_AIF .X./29.12.2016, prin care au stabilit în sarcina persoanei fizice .Y., diferențe de T.V.A. de plată în sumă de .x2. lei și dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de .x5. lei, calculate până la data de 29.12.2016.

În drept, potrivit prevederilor art. 126 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în formă aplicabilă, în vigoare începând cu anul 2009:

*„Art. 126 - (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 taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plata 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 ca neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

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

Totodată, din punct de vedere al TVA, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art. 125¹ pct. 18 din Codul fiscal, în formă aplicabilă în anul 2009, 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 persoană impozabilă în sensul Titlului VI privind T.V.A. 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.”*

Potrivit art. 127 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă impunerii:

„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.

În explicitarea art. 127 alin. (2) enunțat mai sus, legiuitorul stipulează la pct. (3) alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare:

*„3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a 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. Transferul bunurilor sau serviciilor achiziționate în scop personal de persoanele fizice în patrimoniul comercial în scopul utilizării pentru desfășurarea de activități economice, nu este o operațiune asimilată unei livrări de bunuri/prestări de servicii, efectuate cu plată, iar persoana fizică nu poate deduce taxa aferentă bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare prevăzută la art. 148 și 149 din Codul fiscal.”*

Ulterior, prin Hotărâre nr. 1620/29.12.2009 pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin. (2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare a fost modificat după cum urmează:

„3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau 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, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. [...]

(5) În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic. Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alin. (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. Deși prima livrare este considerată ocazională, dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu va fi impozitată dar va fi luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. [...]

Exemplul nr. 2: O persoană fizică (familie) vinde în cursul anului 2010 un teren construibil sau o construcție nouă în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal. Deși în principiu operațiunea nu ar fi scutită de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, indiferent de valoarea livrării, dacă persoana fizică nu realizează și alte operațiuni pentru care ar deveni persoană impozabilă în cursul anului 2010, această operațiune este considerată ocazională și persoana fizică nu ar avea obligația înregistrării în scopuri de taxă. Dacă în același an, aceeași persoană fizică livrează un teren construibil sau o construcție nouă în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, respectiva persoană va deveni persoană impozabilă și va avea obligația să se înregistreze în scopuri de taxă înainte de efectuarea celei de-a doua livrări, dacă prima livrare a depășit plafonul de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Dacă a doua livrare ar fi scutită conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, fiind o construcție care nu este nouă sau un teren care nu este construibil, persoana fizică ar avea obligația să se înregistreze în scopuri de taxă conform art. 153 înainte de realizarea celei de-a doua livrări dacă prima livrare depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. [...]

În cazul exemplurilor prezentate au fost avute în vedere numai persoanele fizice care nu sunt considerate persoane impozabile pentru alte activități economice desfășurate și faptul că orice livrare de locuințe personale, de case de vacanță sau de alte bunuri prevăzute la alin. (2) nu este luată în considerare pentru stabilirea caracterului de continuitate al activității nefiind considerată operațiune în sfera de aplicare a taxei.

(6) În cazul în care bunurile imobile sunt deținute în coproprietate de o familie, dacă există obligația înregistrării în scopuri de taxă pentru vânzarea acestor bunuri imobile, unul dintre soți va fi desemnat să îndeplinească această obligație.”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operațiuni decât vânzarea de bunuri utilizate în scopuri personale, persoana fizică devine persoana impozabilă dacă activitatea desfășurată are caracter economic de continuitate.

Astfel, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea imobilelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă are caracter economic, fiind desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.**

Pe cale de consecință, o persoană fizică reprezintă persoană impozabilă în sensul Titlului VI privind taxă pe valoarea adăugată din Codul fiscal, în condițiile în care desfășoară, de o maniera independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul său rezultatul acestei activități.

Așa cum explicitează legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art. 127 alin. (2), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a TVA atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri imobiliare (terenuri) care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale.

Astfel, potrivit art. 152 și art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu anul 2007:

„Art. 152 - (1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 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; [...]

(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.”

„153 - (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; [...]

(6) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(7) În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 35.000 euro, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent ca operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sferă de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu anul 2007, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal.

„62. (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:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea 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 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 identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal; [...]”.

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 ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.

De asemenea, la art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare sunt prevăzute operațiunile din interiorul țării care sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere, după cum urmează:

„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; [...]”

Prin urmare, se reține că după data aderării, respectiv 1 ianuarie 2007, vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxă pe valoarea adăugată, cu excepția vânzărilor

de terenuri construibile și construcții noi, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic **operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de construcții și terenuri, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA.** Deci, persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA.

În ceea ce privește argumentele contribuabililor referitoare la aplicarea TVA la tranzacțiile imobiliare realizate de persoanele fizice se rețin următoarele:

În sfera de aplicare a TVA intră toate operațiunile care îndeplinesc cele 4 (patru) condiții cumulative de la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal (adică operațiunile sunt impozabile), și anume:

- operațiunile să constituie ori să fie asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;
- locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;
- livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, acționând ca atare;
- livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una din activitățile economice stabilite de lege.

Ultimele două condiții de interes în speță se referă la persoanele impozabile și la activitatea economică, noțiunea de persoană impozabilă fiind definită în raport cu cea de activitate economică, după cum reiese din prevederile art. 127 alin. (1) și alin. (2) din Codul fiscal, anterior citate.

Astfel, definiția noțiunii de activitate economică de la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, care transpune art. 9 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE cuprinde activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora și exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, persoana impozabilă fiind cea care exercită asemenea activități într-o manieră independentă și indiferent de loc ori de scopul ori rezultatul unei asemenea activități.

Aplicând cele de mai sus la situația de fapt rezultată din documentele existente la dosarul cauzei se reține că domnul .X. împreună cu soția .Y. în luna iulie 2009 au vândut un teren în suprafață totală de .x. mp situat în intravilanul comunei .F. la un preț de .x6. lei, ceea ce depășește limita de 119.000 lei prevăzut de lege.

Prin urmare, persoană fizică (familie) ar avea obligația să se înregistreze în scopuri de taxă conform art. 153 înainte de realizarea celei de-a doua livrări în același an, dacă prima livrare depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.09.2009, chiar și în cazul în care a doua livrare este scutită conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, fiind un teren arabil, care nu este construibil.

Astfel, organul fiscal în mod legal a stabilit TVA în sumă de .x2. lei pentru baza de .x7. lei prin care s-a stabilit majorarea parțială a prețului inițial conform actului adițional nr. 1 la Contractul de vânzare-cumpărare nr. .x./24.07.2009 cu Încheiere de autentificare nr. .x./30.10.2009.

Din elementele anterior prezentate, coroborate și analizate în întregul lor, reiese că domnul .X. împreună cu soția .Y. a luat măsuri active de comercializare a terenurilor atât construibile cât și arabile, precum și a construcțiilor, care depășesc măsurile obișnuite gestiunii unui patrimoniu în scop personal, respectiv tranzacționarea a nu mai puțin de 6 tranzacții imobiliare, constând în vânzarea de 1 teren arabil intravilan, 1 teren construibil intravilan, 8 terenuri arabile extravilane, precum și 3 construcții.

Potrivit documentele aflate la dosarul cauzei, imobilele vândute au fost dobândite prin cumpărare, în afara de terenurilor vândute prin Contract de vânzare-cumpărare nr. .x./06.08.2010 și nr. .x./12.12.2012, dobândite prin moștenire în baza certificatului de moștenitor nr. .x. din 2002.

Astfel, rezultă că în anul 2009 contestatarii au vândut un teren intravilan de .x. mp (teren arabil și teren construibil) împreună cu 3 construcții și un teren arabil de .x. mp, în anul 2010 un teren arabil de .x. mp și în anul 2012 un teren extravilan de .x. mp, în afara celor vândute care au fost dobândite prin moștenire.

Ca atare, susținerea contestatorilor în sensul că tranzacțiile realizate în anul 2009 nu intră în sfera de aplicare a TVA pe motiv că este vorba de terenuri folosite în scop personal nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, acestea acționând ca persoană impozabilă vânzarea acestora prin tranzacții succesive.

Totodată, se reține că contestatarii nici în timpul inspecției nici la depunerea contestației nu a justificat cu documente că aceste tranzacții ar fi fost efectuate în scop personal, respectiv veniturile ar fi fost obținute din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, astfel ca aceste operațiuni să nu mai fie considerate activitate economică.

De asemenea, analogia „impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal – taxă pe valoarea adăugată” nu are relevanță în speță, fiind vorba de impozite cu trăsături de fond și de formă total diferite (impozit direct vs. impozit indirect).

Ca atare, susținerile contribuabililor sunt fără niciun suport, fiind contrazise de documentația din dosarul cauzei.

Pentru cele reținute în precedent urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația contribuabililor .X. și .Y. pentru TVA aferentă tranzacțiilor imobiliare în sumă de .x2. lei.

3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de .x3. lei + .x4. lei

Cauza supusă soluționării este dacă pentru diferențele de TVA stabilite în urma inspecției fiscale și reținute ca fiind datorate în urma inspecției fiscale contribuabila datorează accesoriile aferente.

În fapt, prin decizia de impunere nr. HRG_AIF .X./29.12.2016 contribuabila .Y. a fost obligată la plata accesoriilor în sumă de .x5. lei aferente debitului în sumă de .x2. lei pentru perioada 26.01.2010 - 29.09.2010, din care .x3. lei dobânzi de întârziere și .x4. lei penalități de întârziere.

Prin contestația formulată contribuabilii reclamă, pe lângă nedatorarea debitului și a accesoriilor aferente.

În drept, conform art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„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.

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

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Ulterior, începând cu data de 1 iulie 2010 majorările de întârziere au fost înlocuite cu „dobânzi” și „penalități” de întârziere, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„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.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

Nivelul dobânzii de întârziere stabilit prin O.U.G. nr. 39/2010, în vigoare de la data de 1 iulie 2010 a fost stabilit la 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și a fost micșorat la 0,04% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 88/2010, începând cu data de 1 octombrie 2010 și la 0,03% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 8/2014, începând cu data de 1 martie 2014.

Potrivit art. 173 și art. 174 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

„Art. 173 – (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.

Art. 174 – (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. [...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

Având în vedere cele reținute anterior prin prezenta decizie, potrivit cărora contribuabila .Y. datorează diferențele suplimentare de TVA stabilite în urma inspecției fiscale, rezultă că aceasta datorează și accesoriile aferente, în virtutea principiului de drept **accesorium seqvitur principale**.

3.4. Cu privire la anularea Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr. HRG_AIF .x. din 29.12.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita.

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care decizia privind măsurile asigurătorii nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita sub nr. .x./23.02.2017, contestatarii se îndreaptă și împotriva deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii și actelor subsecvente emise în temeiul acesteia.

În drept, prevederile referitoare la calea de atac împotriva actelor prin care se dispun măsurile asigurătorii sunt stipulate la art. 213 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„Art. 213 - (2) Se dispun măsuri asigurătorii sub forma popririi asigurătorii și sechestrului asigurător asupra bunurilor mobile și/sau imobile proprietate a debitorului, precum și asupra veniturilor acestuia, în cazuri excepționale, respectiv atunci când există pericolul ca acesta să se sustragă, să își ascundă ori să își risipească patrimoniul, periclitând sau îngreunând în mod considerabil colectarea. [...]

(13) Prin derogare de la prevederile art. 7 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, împotriva deciziei prin care se dispune instituirea măsurilor asigurătorii, prevăzute la alin. (4), cel interesat poate face contestație, în termen de 30 de zile de la comunicare, la instanța de contencios administrativ competentă, fără a fi necesară parcurgerea procedurii prealabile.

(14) Împotriva actelor prin care se duc la îndeplinire măsurile asigurătorii cel interesat poate face contestație la executare în conformitate cu prevederile art. 260 și 261.”

În conformitate cu prevederile art. 260 alin. (1) și alin. (4) din același act normativ:

„Art. 260 - (1) Persoanele interesate pot face contestație împotriva oricărui act de executare efectuat cu încălcarea prevederilor prezentului cod de către organele de executare silită, precum și în cazul în care aceste organe refuză să îndeplinească un act de executare în condițiile legii. [...]

(4) Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență.”

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate se reține că D.G.R.F.P. Brașov nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere întrucât **competența materială de soluționare aparține instanței judecătorești**, motiv pentru care **se constată necompetența materială a Serviciului soluționare contestații din cadrul**

D.G.R.F.P. Braşov privind capătul de cerere din contestaţia formulată de domnul .X. şi doamna .Y. împotriva deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr. HRG_AIF .x. din 29.12.2016, emisă de Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Harghita.

Din informaţiile publice existente pe portalul de internet <http://portal.just.ro> pe rolul Judecătoria X se află contestaţia la executarea silită, care face obiectul dosarului nr. .x./x./2017, soluţia dată în acest litigiu în data de 27.03.2017 fiind de suspendare în temeiul art. 242 din Codul de procedură civilă.

Pentru considerentele arătate mai sus şi în temeiul art. 125¹ alin. (1) pct. 18, art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) şi (2), art. 141 alin. (2) lit. f), art. 152 alin. (1), (2) şi (6) şi art. 153 alin. (1) lit. b), alin. (6) şi (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, aplicabile începând cu data de 1 ianuarie 2007, pct. 3 şi pct. 62 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările şi completările ulterioare, art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (1) şi (5), art. 213 alin. (2), (13) şi (14) şi art. 260 alin. (1) şi (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală şi art. 23 alin. (1) şi (2), art. 31 alin. (1), art. 33 alin. (1), art. 91 alin. (1) şi (2), art. 92 alin. (1) şi (2), art. 98 alin. (1), art. 99 alin. (1) şi alin. (2), art. 104 alin. (1), (3), (4) şi (5), art. 107, art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1), (2) şi (7), art. 120¹ alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare

DECIDE

1. Respinge contestaţia formulată de domnul .X. şi doamna .Y. împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată şi alte obligaţii fiscale stabilite de inspecţia fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activităţi economice nedeclarate organelor fiscale nr. HRG_AIF .X./29.12.2016 emisă de Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Harghita cu privire la TVA şi accesorii aferente în sumă de **.x1. lei**;

2. Constatarea necompetenţei materiale a Serviciului soluţionare contestaţii 2 din cadrul D.G.R.F.P. Braşov privind contestaţia formulată de domnul .X. şi doamna .Y. împotriva Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr. HRG_AIF .x./29.12.2016 emisă de Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Harghita.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac şi poate fi contestată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Harghita.