

DECIZIA nr. 358 /04.07.2017
privind soluționarea contestației formulate de
X,
înregistrată la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. 3752/30.01.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații X a fost sesizată de Administrația Sector X a Finanțelor Publice, cu adresa nr. X/30.01.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. 3752/30.01.2017, cu privire la contestația formulată de contribuabila X CNP X, cu domiciliul în Bucuresti Sos. X, nr. X, bl. X, sc. X, ap. X sector X, reprezentata conventional de X, in baza imputernicirii avocatiile seria B X, cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedura în București, X nr. X, sector X.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Sector X a Finanțelor Publice sub nr. X/16.01.2017, îl constituie Decizia de impunere privind impozitul pe venit, stabilit de plata de inspectia fiscala, pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. X/29.11.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/29.11.2016, comunicate sub semnatura de primire în data de 14.12.2016, de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice, prin care s-au stabilit obligatii fiscale aferente impozitului pe venitul net anual impozabil stabilit de organele de inspectie fiscala in suma de **X lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 269, art. 270 si art. 272 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr.207/2015, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **contribuabila X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. În baza Raportului de inspecție fiscala nr. X/29.11.2016, Administrația Sector X a Finanțelor Publice a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit, stabilit suplimentar de inspectia fiscala, pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. X X/29.11.2016, prin care au stabilit obligatii fiscale de plata in suma de X lei.

Contribuabila a fost instiintata ca va face obiectul unei inspectii fiscale in baza art. 101 din O.G. 92/2003 privind inspectia fiscala iar inspectia fiscala parțială s-a desfasurat in perioada 03.11.2009 - 22.11.2016.

In conformitate cu prevederile art. 2, lit. c) din Ordinul nr. 708/2006 privind conditiile si modalitatile de suspendare a inspectiei fiscale organele de control au propus suspendarea inspectiei, comunicata contribuabilului prin adresa nr. X/09.12.2009.

Cu adresa nr. X/14.10.2016 contribuabila a fost instiintata cu privire la reluarea inspectiei fiscale incepand cu data de 17.10.2016 iar in urma constatarilor prezentate in raportul de inspectie fiscala, rezulta ca in anul 2004 contestatara a achizitionat cu dovada de adjudecare imobiliara din data de 11 octombrie 2004 un numar de 8 locomotive la un pret de X lei.

Locomotivele achizitionate au fost vandute in data de 19.09.2006 societatii comerciale S.C. X SA, conform contractului de vanzare cumparare nr. X/X/19.06.2006, cu suma de X lei. Cumparatorul va achita vanzatorului pretul stipulat in contract prin ordin de plata astfel va plati un avans de X lei la semnarea contractului iar diferenta se va achita in

termen de 20 de zile sub sanctiunea rezilierii contractului in conditiile in care nu va fi dus la indeplinire.

Prin actul aditional la contractul de vanzare cumparare nr. X/X/19.09.2006, se modifica art. 10, astfel transferul proprietatii de la vanzator la cumparator va avea loc la data achitarii integrale a pretului prevazut la art. 5, fara a mai fi necesar intocmirea unui proces verbal de predare primire si a unui proces verbal de receptie.

Astfel, avand in vedere situatia de fapt prezentata, organele de inspectie fiscala au impozitat venitul obtinut de dna. X, cu cota de 16% conform prevederilor art. 43, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, rezultand o baza impozabila de X lei si un impozit asupra venitului net castigat in suma de X lei.

II. Prin contestația formulată și înregistrată sub nr. X/16.01.2017 contribuabila X, solicită anularea Deciziei atacate care a stat la baza raportului de inspectie fiscala, pentru obligatiile principale in suma de X lei, reprezentand impozit pe venitul net anual impozabil.

În susținerea contestației contribuabila aduce următoarele argumente:

- in anul 2009, in baza ordinului de serviciu nr. X/03.11.2009, organele de inspectie fiscala din cadrul ASXFP au demarat o inspectie fiscala avand ca obiectiv verificarea impozitelor aferente activitatii independente desfasurate;

- organele fiscale au emis decizia de suspendare a inspectiei fiscale in data de 09.12.2009, in vederea obtinerii unui punct de vedere de la Directia Generala de Metodologii Fiscale;

- in data de 14.10.2016 contestatara sustine ca a fost informata prin adresa nr. X/14.10.2016, ca inspectia fiscala urmeaza a fi reluata incepand cu data de 17.10.2016, astfel la aproape sapte ani de la emiterea Deciziei de suspendare si la cinci ani de la data emiterii punctului de vedere, organele fiscale emit o adresa prin care comunica faptul ca inspectia fiscala urmeaza a fi reluata;

- in urma reluarii inspectiei fiscale, organele de control au emis raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere iar potrivit aspectelor retinute in RIF, organele de inspectie fiscala au considerat ca vanzarea unor bunuri din patrimoniul personal al contestatarii ar reprezenta in fapt o activitate comerciala, stabilind astfel obligatii suplimentare de plata in suma de X lei, reprezentand impozit pe venit.

Aspecte procedurale:

In sustinerea cauzei contestatara invoca aspecte procedurale respectiv lipsa de obiect a adresei de reluare, mentionand ca s-a precizat prin decizia de suspendare ca s-a suspendat inspectia fiscala in conformitate cu art. 104 alin. 4 din Codul de Procedura Fiscala si in conformitate cu prevederile Ordinului nr. 708/2006 privind conditiile si modalitatile de suspendare a inspectiei fiscale. Organele fiscale au receptionat in cursul anului 2011 punctul de vedere in baza caruia s-a dispus suspendarea inspectiei fiscale iar in anul 2010 Ordinul 708/2006 a fost abrogat si inlocuit prin Ordinul 14/2010 care la art. 6, al acestui ordin se prevede ca actiunile inspectiei fiscale suspendate in baza prevederilor art. 2, din Ordinul 708/2006, se vor relua la data la care inceteaza conditiile care au generat suspendarea.

Totodata contestatara sustine ca au fost incalcate principiul securitatii juridice si al buneii credinte deoarece principiul securitatii juridice reclama ca o norma juridica sa fie clara, precisa, certa si previzibila, inclusiv cu privire la aplicarea ei in timp iar contribuabilul sa

cunoasca fara ambiguitate drepturile si obligatiile sale si sa dispuna in consecinta, astfel apreciaza ca reluarea unei inspectii fiscale la sapte ani dupa suspendarea acesteia si la cinci ani dupa incetarea motivelor care au determinat suspendarea, afecteaza in mod cert principiul securitatii juridice.

Prin emiterea adresei de reluarea inspectiei fiscale organele fiscale incalca principiul bunei credinte consacrat explicit in Codul de procedura fiscala in sensul in care "relatiile dintre contribuabil/platitor si organul fiscal trebuie sa fie fundamentat pe buna credinta".

Prescriptia dreptului de a stabili anumite obligatii fiscale, asa cum rezulta din RIF, inspectia s-a desfasurat incepand cu data de 03.11.2009, finalizandu-se pe data de 22.11.2016, avand astfel o durata de peste sapte ani. Fata de sustinerile din propria contestatie contribuabila mentioneaza ca inspectia fiscala a depasit termenul legal de 3 luni, decaderea fiind sanctiunea de drept comun care intervine in ipoteza nerespectarii unui termen imperativ si absolut.

Contestatarul indica faptul ca prevederile art. 2 alin. 3 din Codul de procedura fiscala, se completeaza cu dispozitiile Codului de procedura civila asa incat organele fiscale erau decazute din dreptul de a emite raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere, deoarece durata maxima de desfasurare a inspectiei fiscale a fost depasita de aproape trei ori.

Potrivit art. 174 din Codul de procedura civila, nulitatea este sanctiunea care lipseste total sau partial de efectele actului de procedura efectuat cu nerespectarea cerintelor legale, de fond sau de forma iar potrivit art. 177 alin. 2 din acelasi cod se precizeaza ca nulitatea nu poate fi acoperita daca a intervenit decaderea ori in alta sanctiune procedurala sau daca se produce ori subzista o vatamare. De asemenea potrivit prevederilor art. 185 din Codul de procedura civila se precizeaza ca atunci cand un drept procesual trebuie exercitat intr-un anumit termen, nerespectarea acestuia atrage decaderea din exercitarea dreptului, in afara de cazul in care legea dispune altfel. Actul de procedura facut peste termen este lovit de nulitate.

Avand in vedere ca, prevederile Codului de procedura fiscala, se completeaza cu dispozitiile Codului de procedura civila iar in conformitate cu prevederile art. 185 din Codul de procedura civila, coroborat cu prevederile art. 104 din Codul de procedura fiscala, organele fiscale erau decazute din dreptul de a emite RIF si decizie de impunere, dupa termenul de finalizare a inspectiei fiscale prevazut de lege, astfel aceste documente emise peste termen sunt afectate de o nulitate ce nu poate fi acoperita.

Astfel, contribuabila arata ca, potrivit art. 91, alin. 1 din Codul de procedura fiscala, dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani, cu exceptia in care legea nu dispune altfel, acest drept incepe sa curga de la 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala, potrivit alin. 2 din acelasi articol.

Considera ca termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se termina la data de:

- 31.12.2009 pentru creantele fiscale nascute in anul 2004;
- 31.12.2010 pentru creantele fiscale nascute in anul 2005;
- 31.12.2011 pentru creantele fiscale nascute in anul 2006.

Verificarea organelor de control, a vizat perioada 2004 - 2006 iar prin RIF si decizia de impunere organele fiscale au stabilit in anul 2016, obligatii fiscale aferente anului 2006, respectiv cu 5 ani mai tarziu decat ar fi fost permis, conform prevederilor legale ce reglementeaza prescriptia in materie fiscala.

Avand in vedere aspectele de fapt si de drept sustinute in contestatie, contribuabila mentioneaza ca organele fiscale de control au stabilit obligatii suplimentare pentru o perioada prescrisa, cu incalcarea prevederilor legale in materie fiscala.

Aspecte de fond:

In anul 2004 dna. X a achizitionat in urma unei licitatii un numar de opt locomotive la un pret de X lei, achitat integral chiar de la adjudecare, respectiv pe data de 11.10.2004 iar in anul 2006 a vandut cele opt locomotive societatii X S.A. Conform contractului de vanzare cumparare nr.X/19.09.2006.

Conform raportului de inspectie fiscala, organele de control au stabilit in sarcina contestatarei obligatii suplimentare de plata reprezentand impozit pe venituri aferent sumelor obtinute de catre dna. X din vanzarea celor opt locomotive, apreciind ca aceste venituri sunt venituri comerciale. Astfel, contestatara indica faptul ca nu a desfasurat asemenea activitati in mod curent, achizitionand o singura data bunuri de acest fel pe care le-a detinut in patrimoniu doi ani pana la vanzarea acestora.

In acest context, contribuabila sustine ca nu a desfasurat o activitate comerciala, neexistand nici caracter de continuitate sau recurenta, bunurile achizitionate fiind pastrate in patrimoniu mai multi ani, normele metodologice privind aplicarea art. 46 din Codul fiscal prevad la pct. 19 ca "exigibilitatea unei activitati independente presupune desfasurarea acesteia in mod obisnuit, pe cont propriu si urmarind un scop lucrativ".

In raportul de inspectie fiscala organele de control indica faptul ca achizitia chiar si a unei singure locomotive nu poate fi considerata ca achizitia de bun personal deoarece o persoana fizica nu poate folosi in interes personal acest bun, conditia esentiala ca un bun sa fie considerat ca fiind utilizat in scop personal este aceea ca acest bun sa fie folosit de contribuabil, ceea ce ne e cazul unei locomotive.

Organele de control isi aroga dreptul de a decide ce bunuri pot fi achizitionate de catre contribuabili cu caracter comercial si necomercial in absenta oricaror prevederi legale care sa creeze asemenea distinctii intre bunuri la nivelul Codului fiscal. In mod unilateral, organele fiscale decid ca o persoana fizica nu ar putea achizitiona anumite bunuri cu titlu personal si vinde ulterior aceste bunuri, ci ca anumite bunuri ar putea fi achizitionate si revandute exclusiv in scop comercial, intervenind efectiv in libertatea persoanelor de a dispune de patrimoniul lor dupa cum socotesc acestea.

Referitor la dispozitiile art. 11 alin 1, din Codul fiscal ce vizeaza recalificarea unor tranzactii, contribuabila constata ca organele fiscale nu au modificat la niciun punct, natura tranzactiei incheiate de catre aceasta cu cumparatorul ci pur si simplu au recalificat venitul obtinut considerand ca este un venit comercial si nu un venit din vanzarea unor bunuri aflate in patrimoniul propriu.

Totodata contestatara sustine ca organele de control au considerat cu privire la aceeasi operatiune ca din punct de vedere al TVA nu constituie o activitate comerciala, insa din punct de vedere al impozitului pe venit este o activitate comerciala, o incongruenta complet nejustificata de natura celor doua impozite. Concret natura de activitate comerciala a vanzarii nu ar trebui sa se modifice in functie de natura impozitului la care ne raportam, o interpretare contrara putand sa conduca la situatii paradoxale precum cea prezentata, in care o activitate ar fi si nu ar fi in acelasi timp o activitate comerciala.

In masura in care se considera ca venitul obtinut de catre contestatara din vanzarea celor opt locomotive ar fi un venit impozabil, in mod natural acest venit ar fi reglementat prin prevederile capitolului IX "Venituri din alte surse" al titlului III "Impozit pe venit", astfel in acest sens contribuabila sustine ca achizitia si vanzarea unor asemenea bunuri nu a avut caracter de continuitate si nici recurenta, astfel incat nu sunt aplicabile prevederile ce reglementeaza impozitarea veniturilor din activitati independente, o caracteristica esentiala a exercitarii unei activitati independente presupune desfasurarea acesteia in mod obisnuit.

Din considerentele sale contribuabila mentioneaza ca in mod cert veniturile obtinute din vanzarea celor opt locomotive nu sunt venituri din activitati independente, in masura in care aceste venituri ar fi venituri impozabile ar fi aplicabile prevederile art. 79 din Codul fiscal, astfel in aceasta situatie, obligatia de a retine si de a plati impozitul revine platitorului de venit.

In ipoteza in care venitul obtinut de catre contestatara din vanzarea celor opt locomotive ar fi un venit impozabil, obligatia de a plati impozit nu revine contribuabilei, platitorul de venit avand obligatia de a retine si de a plati impozit, beneficiarul venitului incasand direct suma neta, prin urmare considera ca nu datoreaza impozit pe venit in suma de X lei, suma incasata de aceasta de la platitorul de venit fiind una neta.

Avand in vedere aspectele de fapt si de drept contribuabila sustine ca in mod eronat organele fiscale au considerat ca dna. X a obtinut venituri comerciale, aceste venituri putand fi cel mult calificate ca fiind venituri obtinute din alte surse, obligatia de plata a impozitului aferent acestor venituri revenind platitorului de venit, respectiv cumparatorului celor opt locomotive iar in concluzie solicita admiterea contestatiei ca legala si temeinica si pe cale de consecinta desfiintarea deciziei de impunere si a considerentelor cuprinse in raportul de inspectie fiscala, constatandu-se ca dna. X nu datoreaza impozit pe venit in suma de X lei.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatarului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

3.1 Cu privire la aspectele procedurale invocate si anume prescriptia dreptului organului fiscal de a stabili anumite obligatii fiscale, lipsa de obiect a adresei de reluare a inspectiei fiscale si incalcarea principiilor securitatii juridice si al bunei-credinte:

Cauza supusa solutionarii este daca la momentul refacerii inspectiei fiscale era prescris dreptul organelor de control de a stabili obligatii de plata respectiv impozit pe venit pentru anul 2006.

În fapt, din raportul de inspectie fiscala anexat in copie la dosarul cauzei rezulta ca, organele de control au stabilit obligatii fiscale in sarcina contribuabilei, reprezentand impozit pe venit in suma de X lei, pentru perioada 01.01.2006 - 31.12.2006.

Contribuabila a fost instiintat ca va face obiectul unei inspectii fiscale in baza art. 101 din O.G. 92/2003 privind inspectia fiscala, prin avizul nr. X/25.03.2010 iar inspectia fiscala parțială s-a desfasurat in perioada 03.11.2009 - 22.11.2016.

In conformitate cu prevederile art. 2, lit. c) din Ordinul nr. 708/2006 privind conditiile si modalitatile de suspendare a inspectiei fiscale organele de control au propus suspendarea inspectiei, comunicata contribuabilei prin adresa nr. X/09.12.2009.

Cu adresa nr. X/14.10.2016 contribuabila a fost instiintata cu privire la reluarea inspectiei fiscale incepand cu data de 17.10.2016 iar in urma constatarilor prezentate in raportul de inspectie fiscala, rezulta ca in anul 2004 contestatara a achizitionat cu dovada de adjudecare imobiliara din data de 11 octombrie 2004 un numar de 8 locomotive, la un pret de X lei.

Avand in vedere ca locomotivele achizitionate au fost vandute in data de 19.09.2006 societatii comerciale S.C. X SA, conform contractului de vanzare cumparare nr. X/19.06.2006, cu suma de X lei, organele de inspectie fiscala au impozitat venitul obtinut de dna. X, cu cota de 16% conform prevederilor art. 43, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, rezultand o baza impozabila de X lei si un impozit asupra venitului net castigat in suma de X lei.

Prin contestația formulată, contribuabila arata ca, potrivit art. 91, alin. 1 din Codul de procedura fiscala, dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani, cu exceptia in care legea nu dispune altfel, acest drept incepe sa curga de la 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala, potrivit alin. 2 din acelasi articol.

Astfel considera ca termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se termina la data de :

- 31.12.2009 pentru creantele fiscale nascute in anul 2004;
- 31.12.2010 pentru creantele fiscale nascute in anul 2005;
- 31.12.2011 pentru creantele fiscale nascute in anul 2006.

Verificarea organelor de control, a vizat perioada 2004 - 2006 iar prin RIF si decizia de impunere organele fiscale au stabilit in anul 2016, obligatii fiscale aferente anului 2006, respectiv cu 5 ani mai tarziu decat ar fi fost permis, conform prevederilor legale ce reglementeaza prescriptia in materie fiscala.

În drept, potrivit prevederilor art. 21, art. 22, art. 23, art. 91 și art. 92, din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 21. – (1) Creantele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

*(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul **creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:***

*a) **dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;***

*b) **dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii”.***

*“Art. 22. – **Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:***

*a) **obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;***

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale”.

“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.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii fetei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă”.

”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:

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

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

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător”.

In speta devin incidente si dispozitiile Art. 2 din noul Cod de Procedura fiscala respectiv, Obiectul și sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală.

(1) Codul de procedură fiscală reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului general consolidat, indiferent de autoritatea care le administrează, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.

(2) în măsura în care prin lege specială nu se prevede altfel, prezentul cod se aplică și pentru:

- a) administrarea drepturilor vamale;
- b) administrarea redevențelor miniere, a redevențelor petroliere și a redevențelor rezultate din contracte de concesiune, arendă și alte contracte de exploatare eficientă a terenurilor cu destinație agricolă, încheiate de Agenția Domeniilor Statului;
- c) alte creanțe bugetare care, potrivit legii, sunt asimilate creanțelor fiscale.

(3) în scopul aplicării alin. (2), drepturile vamale și redevențele sunt asimilate creanțelor fiscale.

(4) Prezentul cod nu se aplică pentru administrarea creanțelor bugetare rezultate din raporturile juridice contractuale, cu excepția celor prevăzute la alin. (2) lit. b).

Art. 3 Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative

(1) Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea creanțelor prevăzute la art. 2.

(2) Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.

Art. 2537 din Codul de procedura civila

Cazurile de întrerupere a prescripției

Prescripția se întrerupe:

1. printr-un act voluntar de executare sau prin recunoașterea, în orice alt mod, a dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de către cel în folosul căruia curge prescripția;

2. prin introducerea unei cereri de chemare în judecată sau de arbitrare, prin înscrierea creanței la masa credală în cadrul procedurii insolvenței, prin depunerea cererii de intervenție în cadrul urmăririi silite pornite de alți creditori ori prin invocarea, pe cale de excepție, a dreptului a cărui acțiune se prescrie;

3. prin constituirea ca parte civilă pe parcursul urmăririi penale sau în fața instanței de judecată până la începerea cercetării judecătorești; în cazul în care despăgubirile se acordă, potrivit legii, din oficiu, începerea urmăririi penale întrerupe cursul prescripției, chiar dacă nu a avut loc constituirea ca parte civilă;

4. prin orice act prin care cel în folosul căruia curge prescripția este pus în întârziere;

5. în alte cazuri prevăzute de lege.

In speta devin incidente si dispozitiile art. 104 din Ordonanta Guvernului 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabil perioadei verificate,

Durata efectuării inspecției fiscale

(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.

(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 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, respectiv prin ordin comun al ministrului economiei și finanțelor și al ministrului internelor și reformei administrative, în cazul inspecțiilor fiscale efectuate de organele fiscale prevăzute la art. 35, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care **s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină și nașterea dreptului organului fiscal de a stabili, determina și pretinde plata obligației fiscale respective.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta că durata inspecției fiscale a fost de 74 de zile respectiv perioada 03.11.2009 - 09.12.2009 și reluată în data de 17.10.2016 - 22.11.2016, astfel că au fost respectate prevederile alineatului 1 și 3 al art. 104 din Ordonanța Guvernului 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare iar suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se realizează pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Inspecția fiscală a fost inițiată în anul 2009 iar pentru anul 2006 termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la 01 a anului următor depunerii declarației (declarația de venit se depune o dată cu declarațiile speciale pentru anul fiscal, până la data de 15 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului). Astfel pentru impozitul pe venit aferent anului 2006, obligația declarării era 15 mai 2007, iar termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începea să curgă de la 01.01.2008, prescripția ar fi intervenit la data de 31.12.2012, termen întrerupt de suspendarea inspecției fiscale în perioada 09.12.2009 - 17.10.2016.

De altfel, prin contestația formulată contribuabilul doar invocă dispozițiile art. 91 din Codul de procedură fiscală și susține, în mod generic, că "pentru creanțele fiscale născute în anul 2004 termenul de prescripție se împlineste la 31.12.2009, pentru creanțele fiscale născute în anul 2005, termenul de prescripție se încheie la 31.12.2010, iar pentru creanțele fiscale născute în anul 2006, termenul de prescripție se încheie la 31.12.2011, iar în mod concret considera că dreptul de a determina obligația fiscală aferentă perioadei menționată este prescris" fără a lua în calcul faptul că obligația declarării impozitului pe venit aferent anului 2006 intervine la data de 15 mai 2007, iar termenul de prescripție începe să curgă de la 01.01.2008.

Raportat la cele anterior prezentate se reține că nu este prescris dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pentru anul 2006.

Referitor la sustinerile contestatarei, ca au fost incalcate principiul securitatii juridice si al bunei credinte deoarece principiul securitatii juridice reclama ca o norma juridica sa fie clara, precisa, certa si previzibila, inclusiv cu privire la aplicarea ei in timp iar contribuabilul sa cunoasca fara ambiguitate drepturile si obligatiile sale si sa dispuna in consecinta, rezulta ca organele fiscale au depus toate diligentele in vederea determinarii corecte a situatiei fiscale asa cum rezulta si din prevederile art. 7, alin. (2) din Codul fiscal unde este prevazut ca *organul fiscal este indreptatit sa examineze starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si sa identifice toate circumstantele edificatoare ale cazului.*

Din referatul intocmit de catre organele de control, anexat la dosarul cauzei rezulta ca s-au facut demersuri respectiv au fost solicitate informatii de la Directia Regionala de Politie Transporturi Craiova-Biroul de investigarea fraudelor, Directia Generala de Metodologii fiscale, indrumare si asistenta a contribuabililor din cadrul MFP, cu privire la continutul economic al tranzactiilor efectuate de contestatara astfel ca, incetarea suspendarii inspectiei fiscale a fost efectuata cu respectarea dispozitiilor legale in materie fiscala.

Totodata, referitor la principiul bunei credinte, incalcat prin emiterea adresei de reluare a inspectiei fiscale, rezulta ca dna. X, a fost informata permanent despre stadiul inspectiei fiscale si nu a solicitat niciodata in aceasta perioada finalizarea inspectiei fiscale iar prevederile invocate respectiv art. 174, alin. (1), art. 177, alin. (2) si art.185 din Codul de procedura civila, referitoare la nulitatea actului administrativ si decaderea din exercitarea dreptului organelor fiscale, nu pot fi retinute favorabil in sustinerea cauzei in conditiile in care, organele fiscale au pus in aplicare dispozitiile art. 3 din O.G. 92/2003, care constituie procedura de drept comun pentru administrarea creantelor prevazute la art. 2.

Relativ la afirmatia petentei potrivit careia organele de inspectie fiscala nu au aplicat dispozitiile art.12 din Codul de procedura fiscala referitor la buna credinta, organele de solutionare a contestatiei retin ca sustinerea petentei nu este argumentata si sustinuta pentru a putea fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

Având în vedere cele de mai sus prezentate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarei invocate cu privire la aspectele procedurale, fapt pentru care în temeiul prevederilor art. 279 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la aspectele procedurale invocate.

3.2 Referitor la obligatiile fiscale stabilite suplimentar în sarcina contestatarea respectiv impozitul pe venitul net anual impozabil stabilit de organele de inspectie fiscala in suma de X lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspectie fiscala au stabilit corect si legal in sarcina contestatarei impozitul pe venitul net anual impozabil din venituri comerciale in conditiile in care contribuabila a desfasurat activitate economica achizitionand in anul 2004 un numar de 8 locomotive pe care le-a vandut in anul 2006 in baza unui contract de vanzare cumparare, unei societati comerciale.

În fapt, în baza Raportului de inspectie fiscala nr. X/29.11.2016, Administrația Sector X a Finanțelor Publice a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit, stabilit de plata de inspectia fiscala, pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. X/29.11.2016, prin care au stabilit obligatii fiscale de plata în sarcina contestatarei in suma de X lei.

Contribuabila a fost instiintata ca va face obiectul unei inspectii fiscale in baza art. 101 din O.G. 92/2003 privind inspectia fiscala iar inspectia fiscala parțială s-a desfasurat in perioada 03.11.2009 - 22.11.2016.

Organele de control din cadrul Administratiei Sector X a Finantelor Publice au efectuat o cercetare la fata locului in vederea solutionarii adresei cu nr. X/27.07.2009 emisa de Garda financiara, la persoana fizica in cauza, in vederea verificarii unei tranzactii efectuate respectiv a achizitionat ca persoana fizica in anul 2004 in urma unei licitatii un numar de 8 locomotive cu suma de X lei.

Locomotivele achizitionate au fost vandute in data de 19.09.2006 societatii comerciale S.C. X SA, conform contractului de vanzare cumparare nr. X/19.06.2006, cu suma de X lei. Conform contractului anexat la dosarul cauzei cumparatorul va achita vanzatorului pretul stipulat in contract prin ordin de plata, astfel va plati un avans de X lei la semnarea contractului iar diferenta se va achita in termen de 20 de zile sub sanctiunea rezilierii contractului in conditiile in care nu va fi dus la indeplinire.

Prin actul aditional la contractul de vanzare cumparare nr. X/19.09.2006, se modifica art. 10, astfel transferul proprietatii de la vanzator la cumparator va avea loc la data achitarii integrale a pretului prevazut la art. 5, fara a mai fi necesar intocmirea unui proces verbal de predare primire si a unui proces verbal de receptie.

Avand in vedere situatia de fapt, organele de inspectie fiscala au impozitat venitul obtinut de dna. X, cu cota de 16% conform prevederilor art. 43, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, rezultand o baza impozabila de X lei si un impozit asupra veniturii net castigat in suma de X lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal în vigoare începând cu anul 2006:

Definirea veniturilor din activități independente

Art. 46. - (1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii.

(3) Constituie venituri din profesii libere veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfășurate în mod independent, în condițiile legii.

(4) Veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală provin din brevete de invenție, desene și modele, mostre, mărci de fabrică și de comerț, procedee tehnice, know-how, din drepturi de autor și drepturi conexe dreptului de autor și altele asemenea.

Norme

18. Se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual sau asociate pe baza unui contract de asociere

încheiat în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venit, asociere care se realizează potrivit dispozițiilor legale și care nu dă naștere unei persoane juridice.

19. Exercițarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ. Printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt: libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității; riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul; activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți; activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzător în condițiile legii.

20. Persoanele fizice nerezidente sunt supuse impozitării în România pentru veniturile obținute din desfășurarea în România, potrivit legii, a unei activități independente, printr-un sediu permanent.

21. Sunt considerate venituri comerciale veniturile realizate din fapte de comerț de către persoane fizice sau asocieri fără personalitate juridică, din prestări de servicii, altele decât cele realizate din profesii libere, precum și cele obținute din practicarea unei meserii.

Principalele activități care constituie fapte de comerț sunt:

- activități de producție;
- **activități de cumpărare efectuate în scopul revânzării;**

Potrivit art.39 lit. a din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, republicat stipulează ca printre persoanele ce datorează plata impozitului pe venit, numite contribuabili sunt și persoanele fizice rezidente.

Rezulta astfel ca, doamna X este o persoana fizica rezidenta romana cu domiciliul in Romania, in acceptiunea Codului Fiscal, pentru veniturile comerciale realizate ii sunt aplicabile dispozitiile art. 40 alin (1) lit. a.) din acelasi act normativ care stipuleaza :

“(1) Impozitul prevazut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplica urmatoarelor venituri:

a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obtinute din orice sursa, atât din România, cât și din afara României;[...] ”

Art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, prevede:

“Definiii ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație (...)

20. persoana - orice persoana fizica sau juridica.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerată “**persoana**” ce intra sub incidența prevederilor Codului fiscal “**orice persoana fizica sau juridica**”.

Astfel, din prevederile legale mai sus menționate, se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă care desfășoară activitate de comerț iar veniturile sunt supuse impozitării în vederea stabilirii impozitului pe venit.

Din prevederile legale anterior menționate se reține că veniturile comerciale obținute după data de 01.01.2005, sunt supuse unui impozit pe venit calculat în cota de 16%.

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta ca, in vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de control au solicitat contribuabilei informatii cu privire la tranzactia efectuata respectiv:

- scopul achizitiei acestor locomotive, daca acestea au fost folosite in vederea desfasurarii unor activitati, calitatea avuta la data achizitiei, ce s-a intamplat cu aceste locomotive de la data achizitionarii si pana la data vanzarii acestora si daca au fost platite cheltuieli de depozitare.

Contribuabila a declarat urmatoarele:

- scopul achizitiei a fost unul personal si nu unul comercial, neintentionand sa desfasoare activitati comerciale, sustinand ca situatia fiind aceeaasi daca ar fi achizitionat 8 calculatoare si ulterior le-ar fi vandut;

- prin uz personal contestatara intelege folosul personal, nu in alte scopuri precum comercializarea sau activitati comerciale;

- locomotivele achizitionate nu au fost folosite in niciun moment in vederea desfasurarii unor activitati, conform art. 4 din contractul de vanzare-cumparare, cumparatorul s-a obligat sa plateasca cheltuielile de depozitare;

- calitatea sa la momentul achizitie - persoana fizica iar locomotivele de la data achizitionarii si pana la data vanzarii acestora nu au fost utilizate niciodata , acestea aflandu-se intru stare avansata de deteriorare fiind depozitate si inainte si dupa cumparare la X.

Totodata organele de control au solicitat contestatari in scris sau informatii cu privire la contractul de vanzare cumparare nr. X/19.09.2006, extrase de cont bancare privind incasarea valorii contractului, prezentand urmatoarele:

- procura autentificata sub nr.X/08.05.2006, anexat in copie la dosarul contestatiei; prin care il imputerniceste pe domnul X, ca in numele sau sa o reprezinte oriunde va fi nevoie, in vederea revanzarii;

- copie extras de cont pe numele imputernicitului din care rezulta incasarea sumei de X lei.

Avand in vedere constatarile, organele de inspectie fiscala au considerat ca, achizitia unui numar de 8 locomotive nu poate fi considerata pentru utilizarea in scopuri personale pentru contribuabila si familia sa, cum ar fi achizitia unor calculatoare conform sustinerilor contestatari. Achizitia de calculatoare presupune utilizarea, acestora de catre contribuabila sau familia acesteia.

In atare situatie, avand in vedere situatia de fapt si de drept, organele de solutionare a contestatiei retin ca, achizitia chiar si a unei singure locomotive nu poate fi considerata ca achizitie de bun personal deoarece o persoana fizica nu poate folosi in interes personal acest bun, conditia esentiala ca un bun sa fie considerat ca fiind utilizat in scop personal este ca acel bun sa fie folosit de contribuabila, ceea ce nu este in cazul unor locomotive, astfel ca, in mod corect organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea veniturilor realizate de contestatara in anul 2006 si pe cale de consecinta la impozitarea acestora cu cota de impozit de 16%.

Totodata, avind in vedere documentele existente la dosarul cauzei, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod corect au procedat la stabilirea impozitului pe venit in functie de perioada si normele legale in vigoare la momentul realizarii veniturilor, contestatia contribuabilei aparand ca neintemeiata.

Prin urmare, avand in vedere ca doamna X, are calitate de persoana impozabila din anul 2006, **desfasurand activitati urmare tranzactiilor comerciale derulate, precum si**

faptul ca bunurile tranzactionate, constand in vanzarea de locomotive care depasesc natura unor bunuri de natura personala, rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestatara intra in sfera de aplicare a impozitului pe venit al persoanelor fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale.

Astfel, avand in vedere prevederile legale mentionate, faptul ca doamna X, nu a determinat momentul de la care ar fi subzistat obligativitatea declararii veniturilor realizate ca persoana fizica din vanzarea celor 8 locomotive, rezulta ca venitul incasat nu o exonereaza de la plata impozitului pe venit stabilit de organele fiscale. Tinand seama de tranzactia efectuata, se reține ca acesta, nu s-a comportat din punct de vedere al impozitarii ca o persoana impozabila, realizand venituri din activitate comerciala constand in vanzarea de locomotive, in baza unui contract de vanzare cumparare, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat corect si legal la stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina acesteia.

Tinand cont de cele precizate, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au stabilit in sarcina persoanei fizice in cauza, obligatii fiscale de plata in suma de X lei, reprezentand impozit pe venit din vanzarea celor opt locomotive achizitionate ca urmare a adjudecarii licitatiei din data de 28.09.2004, la pretul de X lei si vandute in anul 2006 in baza contractului de vanzare cumparare, unei persoane juridice, incasand suma de X lei, fapt pentru care contestatia se va **respinge ca neintemeiata**.

Pentru considerentele aratate mai sus și in temeiul art. 21, art. 22, art. 23, art. 91 și art. 92, din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 46 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, art. 7 alin. (1) pct. 20, pct. 23 alin. (8) si alin. (9) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completările ulterioare, în baza art. 279 și art. 280 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. **Respingerea ca neintemeiata** a contestației formulată de contribuabila X cu privire la aspectele procedurale invocate respectiv, **prescriptia dreptului organului fiscal de a stabili anumite obligatii fiscale, lipsa de obiect a adresei de reluare a inspectiei fiscale si incalcarea principiilor securitatii juridice si al buneii-credinte**.

2. **Respingerea ca neintemeiata** a contestației formulată de contribuabila X, împotriva **Deciziei de impunere** privind impozitul pe venit, stabilit de plata de inspectia fiscala, pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale **nr. X/29.11.2016**, emisă în baza Raportului de inspectie fiscală **nr. X/29.11.2016**, de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice, prin care s-au stabilit obligatii fiscale aferente impozitului pe venitul net anual impozabil stabilit de organele de inspectie fiscala in suma de X lei.

Prezenta decizie este definitiva în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.