



DECIZIA NR. 10086/25.02.2019

privind soluționarea contestației formulate de
domnul X mun. X

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice
Iași sub nr. X
și reînregistră sub nr. X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X, cu privire la contestația formulată de domnul **X** cu domiciliul în mun. X, str. X nr. X, jud. Iași, având C.N.P. X, C.U.I. în scopuri de TVA pentru activitatea “dezvoltare imobiliară” RO X și C.U.I. RO X pentru P.F.A. X.

Domnul X mun. X, formulează contestație împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. VSG-AIF X de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui-Activitatea de inspecție fiscală pe numele X, C.I.F. RO X, cu privire la suma de **S lei, reprezentând TVA;**

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. VSG-AIF X de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui-Activitatea de inspecție fiscală pe numele X, C.I.F. RO X, cu privire la suma de **S lei, reprezentând TVA;**

De asemenea, contestă și “lista de calcul accesorii la debitele constatate suplimentar”.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actele administrative fiscale atacate au fost comunicate la data de

16.08.2018, după cum rezultă din confirmarea de primire anexată în xerocopie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă la data de **25.09.2018**, fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 269 și art. 272 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Serviciul Soluționare Contestații 1 este legal investită să analizeze contestația formulată de **domnul X mun. X**.

1. Domnul X mun. X, formulează contestație împotriva:

- **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. VSG-AIF X de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui-Activitatea de inspecție fiscală pe numele X, C.I.F. RO X, cu privire la suma de S lei, reprezentând TVA;**

- **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. VSG-AIF X de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui-Activitatea de inspecție fiscală pe numele X, C.I.F. RO X, cu privire la suma de S lei, reprezentând TVA.**

Deasemenea, domnul X mun. X contestă și “lista de calcul accesorii la debitele constatate suplimentar”.

Petentul solicită anularea Raportului de inspecție fiscală, a deciziilor de impunere aferente, precum și a listei de calcul accesorii la debitele constatate suplimentar din următoarele motive:

1. a) în Proiectul de raport prezentat, echipa de control, menționează, la pagina 2 (pct.8 Perioada desfășurării inspecției fiscale), că perioada inspecției fiscale este:

27.10.2017- 04.12.2017, în total 39 zile

13.06.2018- 03.08.2018, în total 52 zile

în total 91 de zile

Petentul contestă această perioadă întrucât data începerii inspecției fiscale pe Avizele de inspecție fiscală nr. X din 06.10.2017 este aceea de 23.10.2017. În concluzie, inspecția fiscală a durat 94 de zile,

Exemplarul 1/5

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

depășind durata permisă de art. 126, alin.(1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În opinia contestatorului, după cum se observă din calculul de mai sus, inspecția fiscală a durat 94 de zile, dublul perioadei admise $45 \times 2 = 90$ zile.

Chiar și luând în considerație perioada de control înscrisă în Proiectul de raport, în mod neadevărat de inspecția fiscală, tot se depășesc cele 90 de zile legale, întrucât data finalizării inspecției fiscale nu este data de 03.08.2018, ci data de 06.08.2018, data programării discuției finale, așa cum se poate vedea din documentul anexat "înștiințare pentru discuția finală" ce poartă numărul X și în care este înștiințat că în data de 06.08.2018, ora 10, la sediul X, camera X, etajul X, va avea loc discuția finală.

În concluzie, data încheierii Raportului de inspecție fiscală este 06.08.2018, iar perioada inspecției fiscale este:

23.10.2017- 04.12.2017, în total 43 zile;

13.06.2018- 06.08.2018, în total 55 zile

In total 98 de zile.

În Raportul de inspecție final, înregistrat cu nr. X la aceeași rubrică, de începere a inspecției fiscale, apare acum data de 02.11.2017, pe motivul neadevurat că este data la care s-a semnat în Registrul unic de control.

Contestatorul susține că acest lucru nu este adevărat, fapt demonstrat și de modificarea raportului final urmare a depunerii punctului de vedere.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a modificat în fals data începerii controlului, petentul susținând că nu s-a prezentat la control la data de 23.10.2017 așa cum s-a solicitat în avizul inițial.

Menționează contestatorul că Registrul unic de control a fost achiziționat la presiunea organului de control, legea neobligând la deținerea acest document care a stat permanent în posesia organului de control.

b) În Raportul prezentat de echipa de control se menționează, la pagina 2 (pct.10, Perioada de suspendare), că în perioada 05.12.2017 - 12.06.2018 acțiunea de control a fost suspendată, conform Deciziei de suspendare nr. X.

Din punct de vedere juridic este surprinzător cum o decizie poate avea efect retroactiv, adică să suspende inspecția fiscală de pe 05.12.2017 în condițiile în care ea a fost emisă pe 06.12.2018.

Din punct de vedere legal, suspendarea poate avea loc cel puțin de la data emiterii deciziei și nu retroactiv.

Chiar și așa, calculând perioada suspendării inspecției fiscale se constată că perioada suspendată este de 06 luni și 7 sau 8 zile, depășind

perioada prevăzută de Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

c) în Raportul prezentat de echipa de control se menționează, la pagina 1 (pct.4 Avizul de inspecție fiscală), că s-au emis 3 (trei) avize de inspecție fiscală, respectiv:

- X, privind C.U.I.-ul X, X și C.N.P. X, comunicat în data de 11.10.2017, cu data începerii 23.10.2017.

- X, privind C.U.I.-ul X, comunicat în data de 11.10.2017, cu data începerii 23.10.2017.

- X, privind C.U.I.-ul X, comunicat în data de 11.10.2017, cu data începerii 23.10.2017.

Astfel, ne aflăm în situația în care pe numele contribuabilului s-au emis 3 (trei) avize de inspecție fiscale și nu unul așa cum ar fi trebuit și s-au finalizat cu un singur Proiect de raport de control sau Raport de inspecție fiscală și nu cu trei așa cum ar fi trebuit conform procedurii.

De asemenea, se constată că la solicitarea contestatorului s-a pus la dispoziție o singură dovadă de comunicare, de 11.10.2017 și aceea poartă semnătura tatălui său. În aceste condiții, petentul solicită încă odată dovada comunicării acestor avize, emise în mod nelegal.

Urmare a celor de mai sus, petentul solicită Anularea Raportului de control, a deciziilor de impunere aferente, precum și a listei de calcul accesorii la debitele constatate suplimentar.

2. Modificarea Raportului de inspecție fiscală nr. X, astfel:

a) Pentru constatările pentru C.U.I.-ul X (pag.3) petentul solicită emiterea unui raport separat de constatările pentru C.U.I.-ul X;

Pentru acest C.U.I. X fost emise avizele:

- X, privind impozitul pe venit, pentru perioada 30.06.2014 - 31.12.2016, comunicat în data de 11.10.2017, cu data începerii 23.10.2017;

- X, privind TVA, pentru perioada 02.09.2014 - 10.01.2015, comunicat în data de 11.10.2017, cu data începerii 23.10.2017.

Pentru acest cod fiscal, organul de control a stabilit în mod eronat suma de S lei ca TVA nedeductibil, indicând această sumă ca dedusă în mod eronat și întemeindu-și argumentația pe prevederile art.145, alin.(2), lit.a) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Acest fapt este ilegal, întrucât aceste materiale de construcții, aferente facturii nr. X, emisă de S.C.X S.R.L. au fost vândute în ianuarie 2015 așa cum recunoaște echipa de control la pagina 6.

În consecință, această sumă nu trebuia să fie considerată ca nedeductibilă, ea fiind refacturată.

b) pentru constatările pentru C.U.I.-ul X, respectiv P.F.A. X, (pag.8):

Pentru acest C.U.I. X a fost emis avizul nr. X, privind TVA, pentru perioada 16.02.2015-31.08.2017, comunicat în data de 11.10.2017, cu data începerii 23.10.2017.

Întrucât în perioada controlată, a beneficiat de mai multe rambursări de TVA cu control ulterior, inspecția fiscală a fost efectuată pe fiecare perioadă în parte, respectiv;

Pentru perioada 01.10.2015 - 31.12.2016 organul de control a stabilit suplimentar o TVA în sumă de S lei, din care se contestă:

- S lei pentru cele 10 (zece) contracte de vânzare cumpărare, pe care petentul recunoaște că dintr-o eroare nu le-a declarat la timp, aducând precizarea că aceste contracte au fost deja declarate la luna 05.2018, în rubrica de regularizări a Decontului de TVA D300.

Organul de control, în ciuda faptului că i s-a adus la cunoștință declararea acestui TVA, a mai stabilit de plată încă odată această sumă, dublând datoria către bugetul statului.

- S lei, întrucât a declarat că această vânzare s-a făcut din patrimoniul personal, iar în cel mai rău caz, organul de inspecție fiscală nu trebuia să colecteze TVA la vânzarea de teren către familia X, întrucât operațiunea era scutită conform prevederilor art. 292, alin.(2), lit.f) din Codul fiscal și normele metodologice pct. 55, alit.6.

Din practica juridică, la momentul încheierii unui contract de vânzare cumpărare de teren, în speță Contractul nr. X, notarul trece în contract, din certificatul de urbanism, categoria de folosință a terenului, în acest caz fânețe.

Potentul susține că legislația precizează clar, că în ceea ce privește categoria de folosință a unui teren, aceasta este dată de certificatul de urbanism și nu de voința echipei de control.

În concluzie, având în vedere aspectele de fapt și de drept menționate, petentul solicită anularea Deciziilor de impunere nr. X și X din data de 10.08.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice.

Mai solicită contestatorul ca toate actele de procedură și comunicările să fie efectuate la adresa de domiciliu, respectiv, mun. Pașcani, str.X nr.X județul Iași.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, urmare a verificării efectuate la domnul X mun. X, în baza delegării de competență ISR AIF X au emis:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă în baza

Exemplarul 1/5

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Raportului de inspecție fiscală nr. VSG-AIF X de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui-Activitatea de inspecție fiscală pe numele X, C.I.F. RO X, prin care au stabilit suma de S lei, reprezentând TVA;

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. VSG-AIF X de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui-Activitatea de inspecție fiscală pe numele X, C.I.F. RO X, prin care au stabilit suma de S lei din care petentul contestă suma de S lei, reprezentând TVA.

În urma verificărilor efectuate la domnul **X mun. X**, pentru perioada 02.09.2014-31.08.2017 s-au constatat:

Domnul X mun. X a fost înregistrat ca plătitor de TVA începând cu data de 02.09.2014 conform Certificatului de înregistrare în scopuri TVA, C.U.I. X, în calitate de persoană fizică autorizată și ca plătitor de TVA începând cu data de 16.02.2015, C.U.I. X, în calitate de dezvoltator imobiliar.

Cu privire la C.U.I. X-Persoană fizică autorizată

Obligația fiscală ce a făcut obiectul verificării este taxa pe valoare adăugată datorată de domnul X mun. X, C.I.F. RO X pentru perioada 02.09.2014-10.01.2015, când a ieșit de la plătitori de TVA.

În ceea ce privește TVA deductibil, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru suma de **S lei** aferentă unei baze de impunere în sumă de S lei, întrucât aceasta a fost dedusă de pe factura proformă X, emisă de S.C.X S.R.L, fiind inclusă în mod eronat în Jurnalul de cumpărări.

Diferența constatată în minus în sumă de **S lei**, a fost preluată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă pe numele X, C.I.F. RO X.

Cu privire la C.U.I. X-dezvoltator imobiliar.

Obligația fiscală ce a făcut obiectul verificării este taxa pe valoare adăugată datorată de domnul X mun. X, C.I.F. RO X pentru perioada 01.10.2015-31.08.2017.

În luna februarie 2015, contribuabilul s-a înregistrat la organul fiscal ca plătitor de TVA C.U.I. X, având intenția de a efectua investiții în imobiliare (construcții blocuri) pentru a fi ulterior comercializate, pe terenul achiziționat în Iasi, str.X, nr.X, actuala strada X, nr.X.

La adresa menționată, contribuabilul a construit un bloc cu 27 apartamente din care a vândut în perioada verificată 21 de apartamente.

Contribuabilul a întocmit facturi pentru vânzările efectuate, mai puțin pentru terenurile intravilane din zona X, Iasi, iar cele întocmite electronic nu au o plajă de numere stabilită ci au numerele de la autentificarea contractelor respective.

Contribuabilul nu a înregistrat în Jurnalele de vânzări și în Decontul de TVA următoarele tranzacții de apartamente:

Data	Client	Adresa	Cadastru	Valoare lei
16.10.2015	X	apX, strX, nr.X, Iasi	X	S
15.10.2015	X	ap.X, strX, nr.X, Iasi	X	S
28.10.2015	X	ap.X, strX, nr.X, Iasi	X	S
30.10.2015	X	ap.X, strX, nr.X, Iasi	X	S
13.11.2015	X	ap.X, strX, nr.X, Iasi	X	S
30.10.2015	X	ap.X, strX, nr.X, Iasi	X	S
25.11.2015	X	ap.X, strX, nr.X, Iasi	X	S
27.11.2015	X	ap.X, strX, nr.X, Iasi	X	S
11.01.2016	X	ap.X, strX, nr.X, Iasi	X	S
06.09.2016	X	ap.X, strX, nr.X, Iasi	X	S

Conform contractelor de vânzare cumpărare, TVA-ul aferent livrărilor de apartamente este de 5%. Aceste tranzacții nu se regăsesc în Jurnalele de vânzări și în deconturile de TVA pentru perioadele respective.

Contribuabilul a achiziționat în 19.09.2016 un teren în suprafață de 650 mp, situat în municipiul Iași, intravilan, str.X având număr cadastral X, de la familia X cu prețul de S lei, conform Contractului de vânzare cumpărare nr. X.

Acest teren a fost vândut de către domnul X în 23.03.2017, conform Contractului de vânzare cumpărare nr. X către domnul X, la un preț de S euro (Slei).

După prezentarea Proiectului de raport de inspecție fiscală, contribuabilul a prezentat un Aviz de la Comisia de urbanism nr. X a municipiului Iași, eliberat către domnul X prin care nu s-a avizat construirea de locuințe colective pe terenul respectiv deoarece nu s-a clarificat situația juridică a terenului.

Contribuabilul a achiziționat în 14.03.2016 un teren în suprafață de 700 mp, situat în municipiul Iași, intravilan, str. X, având număr cadastral X, de la familia X cu prețul de S euro, conform Contractului de vânzare cumpărare X.

Acest teren a fost vândut de către domnul X în 04.07.2016, conform Contractului de vânzare cumpărare nr. X către familia X, la un preț de Seuro (S lei).

Contribuabilul a declarat că această tranzacție este pe persoană fizică și nu are caracter economic.

După prezentarea Proiectului de raport de inspecție fiscală, contribuabilul a prezentat un răspuns al Serviciului administrare spații comerciale, terenuri și alte bunuri nr. X eliberat către S.C.X S.R.L., în calitate de proiectant și executant pentru proprietarul X, prin care nu s-a emis acordul pentru efectuarea lucrărilor de branșament la rețeaua de energie electrică până la clarificarea titlului de proprietate.

Din declarațiile verbale ale contribuabilului și conform Minutei încheiate de echipa de inspecție fiscală cu domnul X în data de 08.08.2018, rezultă că familia X nu a ridicat pe terenul respectiv construcții colective ci și-a făcut o casă personală, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de S lei la o bază de impunere de S lei.

Pentru anii 2015-2016, TVA s-a calculat conform formulei suma încasată*5/105, cota de TVA menționată în contractele de vânzare cumpărare.

Deoarece vânzarea terenului de 700 mp din zona X, municipiul Iași, nu se încadrează în suprafața de 250 mp, pentru a i se aplica cota redusă de 5%, echipa de inspecție fiscală a calculat TVA în cotă normală pentru această tranzacție, conform formulei suma încasată*20/120.

Suma de S lei reprezentând diferența TVA colectată se compune din:

- suma de S lei reprezintă TVA colectată la o bază de impunere de S lei, aferentă vânzării de apartamente din Iași, str.. X, care nu au fost evidențiate în jurnalele de vânzări și nici în deconturile de TVA;

- suma de S lei reprezintă TVA colectată la o bază de impunere de S lei aferentă vânzării terenului în suprafață de 700 m.p. în zona X către familia X în 04.07.2016.

Diferența în sumă de **S lei** a fost preluată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă pe numele X, C.I.F. RO X.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organelor fiscale și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

ASPECTE DE PROCEDURĂ

1. Referitor la susținerea contestatorului cu privire la faptul că, inspecția fiscală a durat 94 de zile depășind durata permisă de lege, iar suspendarea inspecției fiscale a depășit termenul de 6 luni.

În fapt, contestatorul solicită anularea raportului de control, a deciziilor de impunere aferente, precum și a listei de calcul accesorii la debitele constatate suplimentar întrucât în Proiectul de raport prezentat de echipa de control, se menționează, la pagina 2 (pct.8 Perioada desfășurării inspecției fiscale), că perioada inspecției fiscale este:

27.10.2017- 04.12.2017, în total 39 zile

13.06.2018- 03.08.2018, în total 52 zile

în total 91 de zile

Petentul contestă această perioadă întrucât data începerii inspecției fiscale pe Avizele de inspecție fiscală nr. X din 06.10.2017 este aceea de 23.10.2017. În concluzie, inspecția fiscală a durat 94 de zile, depășind durata permisă de lege în art. 126, alin.(1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În opinia contestatorului, după cum se observă din calculul de mai sus inspecția fiscală a durat 94 de zile, dublul perioadei admise $45 \times 2 = 90$ zile.

Chiar și luând în considerație perioada de control înscrisă în Proiectul de raport, în mod neadevărat de inspecția fiscală, tot se depășesc cele 90 de zile legale, întrucât data finalizării inspecției fiscale nu este data de 03.08.2018, ci data de 06.08.2018, data programării discuției finale, așa cum se poate vedea din documentul anexat "înștiințare pentru discuția finală" ce poartă numărul X și în care petentul

este înștiințat că în data de 06.08.2018, ora 10, la sediul X, camera X, etajul X va avea loc discuția finală.

În concluzie, data încheierii Raportului de inspecție fiscală este 06.08.2018, iar perioada inspecției fiscale este:

23.10.2017- 04.12.2017, în total 43 zile;

13.06.2018- 06.08.2018, în total 55 zile In total 98 de zile.

În Raportul de inspecție final înregistrat cu nr. X la aceeași rubrică, de începere a inspecției fiscale, apare acum data de 02.11.2017, pe motivul neadevarat că este data la care s-a semnat în Registrul unic de control.

Contestatorul susține că acest lucru nu este adevărat, fapt demonstrat și de modificarea raportului final urmare a depunerii punctului de vedere.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 122, art. 123, art. 126 și art. 127 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

„ART. 122

Avizul de inspecție fiscală

(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;

b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut la alin. (2).

(...)

(7) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

a) temeiul juridic al inspecției fiscale;

b) data de începere a inspecției fiscale;

c) obligațiile fiscale, alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, precum și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;

d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

ART. 123

Începerea inspecției fiscale

(1) În situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului prevăzut la art. 122 alin. (2), inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz.

(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.

(3) Dacă inspecția fiscală nu poate începe în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data prevăzută în aviz, contribuabilul/plătitorul este înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale.

ART. 126

Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

- a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;
- b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;
- c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).

(3) În cazul încetării inspecției fiscale potrivit alin. (2), prevederile art. 111 alin. (2) lit. b) nu sunt aplicabile.

„ART. 127

Suspendarea inspecției fiscale

(1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale (...)

(...)

(5) Ori de câte ori conducătorul inspecției fiscale decide suspendarea inspecției, se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului/plătitorului.

(6) Data reluării inspecției fiscale se aduce la cunoștința contribuabilului/plătitorului.

(7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.”

Conform textelor de lege, înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, cu 15 zile.

Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală de 15 zile.

Avizul de inspecție fiscală cuprinde data de începere a inspecției fiscale.

În situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului de 15 zile, inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz.

Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.

Dacă inspecția fiscală nu poate începe în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data prevăzută în aviz, contribuabilul/plătitorul este înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale.

Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției și nu poate fi mai mare de 45 de zile.

În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă de 90 de zile inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere.

Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea inspecției fiscale iar perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.

Din analiza Raportului de inspecție VSG-AIF X reiese faptul că, perioada inspecției fiscale a fost cuprinsă între 02.11.2017-05.12.2017 și 13.06.2018-06.08.2018.

Astfel, de la data de 02.11.2017 până la 05.12.2017 avem un număr de 33 de zile;

De la data de 13.06.2018 până la data de 06.08.2018 avem un număr de 54 zile.

În total un număr de 87 zile.

În ceea ce privește data începerii inspecției fiscale, aceasta este **02.11.2017** fiind înscrisă în Registrul unic de control seria A nr. X pentru Codul fiscal X cât și în Registrul unic de control seria A nr. X pentru Codul fiscal X.

Conform art. 122 alin. (2) lit. b) citat anterior, avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului cu 15 zile înainte de data începerii inspecției fiscale.

Deoarece contestatorul a primit cele 3 avize de inspecție fiscală pe data de 11.10.2017, conform confirmării de primire anexată în xerocopie la dosarul cauzei, echipa de inspecție fiscală trebuia să înceapă inspecția fiscală la data de 27.10.2017.

Contestatorul nu și-a dat acordul pentru începerea inspecției fiscale mai devreme de 15 zile, astfel data de 23.10.2017 nu a putut fi respectată, întrucât erau doar 12 zile de la data confirmării avizelor, respectiv 11.10.2017.

Astfel, s-a respectat termenul de 15 zile de la data confirmării avizelor de inspecție fiscală – 11.10.2017.

Inspecția fiscală a fost începută în data de 02.11.2017, în intervalul celor 5 zile lucrătoare de la data de 27.10.2017-cand se împlineau cele 15 zile de la comunicarea avizelor de inspecție fiscală, respectiv 11.10.2017.

Urmare celor precizate, rezultă faptul că, termenul de 90 de zile de desfășurare a inspecției fiscale a fost respectat, întrucât inspecția fiscală a început la data de 02.11.2017, data trecută în registrul unic de control.

În ceea ce privește susținerea contestatorului conform căruia suspendarea inspecției fiscale a depășit termenul de 6 luni prevăzut de art. 127 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, facem precizarea că, inspecția fiscală a fost suspendată în baza Deciziilor pentru suspendarea inspecției fiscale nr. X din 06.12.2017 și nr. X din 06.12.2017.

Comunicarea reluării inspecției fiscale a fost efectuată prin adresa nr. X din 13.06.2018.

Astfel, inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 06.12.2018-13.06.2018, depășind cu 7 zile termenul de 6 luni prevăzut la art. 127 alin. (2).

Art. 127 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ART. 127

Suspendarea inspecției fiscale

(...)

(2) 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.”

Față de acest aspect, facem precizarea că, deși termenul de 6 luni a fost depășit cu 7 zile, legiuitorul nu a prevăzut ca sancțiune pentru acest fapt, anularea actului administrativ fiscal, în speță Decizia de impunere nr. VSG-AIF X și Decizia de impunere nr. VSG-AIF X.

2. Referitor la susținerea contestatorului conform căruia pe numele său au fost 3 emise avize de inspecție fiscală și nu unul, fapt pentru care se impune modificarea Raportului de inspecție fiscală nr. VSG-AIF X.

În fapt, contestatorul susține faptul că, în Raportul prezentat de echipa de control se menționează, la pagina 1 (pct.4 Avizul de inspecție fiscală), că s-au emis 3 (trei) avize de inspecție fiscală, respectiv:

- X, privind C.U.I.-ul X, X și C.N.P. X, comunicat în data de 11.10.2017, cu data începerii 23.10.2017.

- X, privind C.U.I. -ul X comunicat în data de 11.10.2017, cu data începerii 23.10.2017.

- X, privind C.U.I.-ul X, comunicat în data de 11.10.2017, cu data începerii 23.10.2017.

Astfel, ne aflăm în situația în care pe numele contribuabilului s-au emis 3 (trei) avize de inspecție fiscală și nu unul așa cum ar fi trebuit și s-au finalizat cu un singur Proiect de raport de control sau Raport de inspecție fiscală și nu cu trei așa cum ar fi trebuit conform procedurii.

De asemenea se constată că la solicitarea contestatorului s-a pus la dispoziție o singura dovadă de comunicare, de 11.10.2017 și aceea poarta semnătura tatălui său. În aceste condiții petentul solicită încă odată dovada comunicării acestor avize, emise în mod nelegal.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 122 alin. (1) și alin. (7) conform căruia:

„ART. 122

Avizul de inspecție fiscală

(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(...)

(7) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

- a) temeiul juridic al inspecției fiscale;**
- b) data de începere a inspecției fiscale;**
- c) obligațiile fiscale, alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, precum și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;**
- d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.”**

Conform textului de lege, **înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.**

Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

- a) temeiul juridic al inspecției fiscale;
- b) data de începere a inspecției fiscale;
- c) obligațiile fiscale, alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, precum și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;
- d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

La dosarul contestației se află anexate:

Avizul de inspecție fiscală nr. X emis pe numele X, Cod fiscal X, prin care i se comunică faptul că, începând cu data de 23.10.2017 va face obiectul unei verificări fiscale pentru TVA, în ceea ce privește perioada 16.02.2015-31.08.2017;

Avizul de inspecție fiscală nr. X emis pe numele X, Cod numeric personal X, prin care i se comunică faptul că, începând cu data de 23.10.2017 va face obiectul unei verificări fiscale pentru impozitul pe venit, în ceea ce privește perioada 30.06.2014-31.12.2016;

Avizul de inspecție fiscală nr. X emis pe numele PFA X, Cod fiscal X, prin care i se comunică faptul că, începând cu data de 23.10.2017 va face obiectul unei verificări fiscale pentru TVA, în ceea ce privește perioada 02.09.2014-10.01.2015.

Urmare celor precizate, rezultă că în acest caz a fost necesară emiterea a 3 avize de inspecție fiscală, întrucât contribuabilul a avut coduri fiscale diferite fapt pentru care și perioadele fiscale verificate au fost diferite.

De asemenea, a fost verificat și impozitul pe venit, fapt pentru care Avizul de inspecție fiscală nr. X a fost emis pe cod numeric personal.

În ceea ce privește solicitarea contestatorului de a i se comunica dovada comunicării celor 3 avize, acest aspect nu are sens întrucât, tot prin contestație acesta precizează faptul că ” la solicitarea noastră s-a pus la dispoziție o singură dovadă de comunicare, de 11.10.2017 și aceea poartă semnătura tatălui meu”.

Astfel, dovada comunicării celor 3 avize de inspecție fiscală o reprezintă confirmare de primire din data de 11.10.2017, care i-a fost pusă contestatorului la dispoziție de către organele de inspecție fiscală.

De asemenea, chiar dacă în confirmarea de primire la „calitatea primitorului” apare înscris „tată” acest lucru nu poate să vicieze comunicarea avizelor de inspecție fiscală atât timp cât contestatorul a luat la cunoștință efectuarea inspecției fiscale, a colaborat și a prezentat organelor de inspecție fiscală toate documentele.

Faptul că Raportul de inspecție fiscală nr. VSG-AIF X cuprinde constatări atât pentru C.U.I. X cât și pentru C.U.I. X nu poate constitui un motiv de anulare a acestuia, întrucât, în baza sa au fost emise, separat:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X prin care s-a stabilit o diferență de TVA în sumă de S lei pentru perioada 02.09.2014-10.01.2015, pe numele X, C.I.F. RO X;

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X prin care s-a stabilit o diferență de TVA în sumă de S lei, pentru perioada 01.10.2015-31.12.2016 pe numele X, C.I.F. RO X, din care se contestă suma de S lei.

Având în vedere cele prezentate se reține că argumentele prezentate nu sunt de natură a atrage anularea Raportului de inspecție fiscală nr. VSG-AIF X și a deciziilor de impunere emise în baza acestuia, **fapt pentru care se va proceda la analiza pe fond a cauzei.**

ASPECTE DE FOND.

1. Referitor la sumade S lei reprezentând TVA neacceptată la deducere, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă pe numele X, C.I.F. RO X, cauza supusă soluționării este dacă contestatorul datorează această sumă în condițiile în care aceasta a fost dedusă de pe o factură proformă, fiind eronat inclusă în jurnalul de cumpărări.

În fapt, diferența constatată în minus la TVA deductibilă în sumă de S lei cu baza impozabilă în sumă de S reprezintă TVA aferentă facturii

proforme nr. X emisă de S.C.X S.R.L, care a fost inclusă în mod eronat în Jurnalul de cumpărări.

Conform fișei client comunicată organelor de inspecție fiscală de către S.C.X S.R.L., pentru această factură proformă furnizorul nu a colectat TVA.

Prin contestația formulată petentul susține faptul că această sumă a fost stabilită nelegal, întrucât materialele de construcții aferente respectivei facturi au fost vândute în luna ianuarie 2015, așa cum recunoaște și echipa de control.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

Art. 146 alin. (1) lit. a), art. 155 alin. (1), alin. (5) și alin. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 46 dat în aplicarea art. 146 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile în anul 2014, conform căroră:

“ART. 146

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

ART. 155

Facturarea

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.

(...)

(5) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate;

(...).

19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125^{^1} alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) în cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea "autofaktură";

l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;

m) în cazul în care clientul este persoana obligată la plata TVA, mențiunea "taxare inversă";

n) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, mențiunea "regimul marjei - agenții de turism";

o) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, una dintre mențiunile "regimul marjei - bunuri second-hand", "regimul marjei - opere de artă" sau "regimul marjei - obiecte de colecție și antichități", după caz;

p) în cazul în care exigibilitatea TVA intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, mențiunea "TVA la încasare";

r) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeași operațiune.”

Norme metodologice:

46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.

(...”).

Conform textelor de lege, persoana impozabilă, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, pentru taxa datorată sau achitată, trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.

Sunt considerate facturi, documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite la art. 155.

Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal.

Având în vedere textele de lege citate, se reține că pentru a deduce TVA dintr-o factură, este necesar ca acea factură să fie în original, întocmită conform prevederilor art. 155 citat anterior.

În ceea ce privește factura proformă, aceasta reprezintă o copie a facturii fiscale, transmisă în avans care **nu reprezintă un document justificativ de înregistrare în contabilitate.**

Prin urmare, factura proformă nu respectă condițiile impuse de art. 155, citat anterior, fapt pentru care nu se poate deduce TVA.

Prin contestația formulată petentul se limitează la a preciza faptul că, materialele de construcții aferente facturii nr. X emisă de S.C.X S.R.L.,

au fost vândute în luna ianuarie 2015 dar fără a face referire la faptul că TVA în sumă de S lei, este dedusă de pe o factură proformă.

Prin Referatul nr. VSG-AIF X, organele de inspecție fiscală fac precizarea că, această sumă din factura proformă se regăsește în facturile emise și înregistrate ulterior. De fapt, această sumă s-a dublat, factura proformă fiind ca o comandă și nu ca un document justificativ din punct de vedere al TVA.

De asemenea, conform fișei client comunicată de S.C.X S.R.L., pentru această factură proformă, furnizorul în mod corect nu a colectat TVA.

Urmare celor precizate anterior, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru TVA în sumă de S lei, dedus eronat de pe factura proformă nr. X emisă de S.C.X S.R.L., fapt pentru care se va respinge contestația formulată pentru această sumă **ca neîntemeiată**.

2. Referitor la suma de S lei reprezentând TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă pe numele X, C.I.F. RO X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. VSG-AIF X cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit această sumă, în condițiile în care contestatorul nu demonstrează că terenul care a făcut obiectul tranzacției de vânzare cumpărare se încadrează în scutirea prevăzută de art. 292 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, contribuabilul a achiziționat în data 14.03.2016 un teren în suprafață de 700 mp, situat în municipiul Iași, intravilan, str. X, având număr cadastral X, cu prețul de S euro, conform Contractului de vânzare cumpărare nr. X.

Acest teren a fost vândut de către domnul X în 04.07.2016, conform Contractului de vânzare cumpărare nr. X către familia X, la un preț de S euro (Slei).

După prezentarea Proiectului de raport de inspecție fiscală, contribuabilul a prezentat un răspuns al Serviciului administrare spații comerciale, terenuri și alte bunuri nr.X eliberat către S.C.XS.R.L., în calitate de proiectant și executant pentru proprietarul X, prin care nu s-a emis acordul pentru efectuarea lucrărilor de branșament la rețeaua de energie electrică până la clarificarea titlului de proprietate.

Din declarațiile verbale ale contribuabilului și conform Minutei încheiate de echipa de inspecție fiscală cu domnul X în data de 08.08.2018, rezultă că familia X nu a ridicat pe terenul respectiv construcții

colective ci și-a făcut o casă personală, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de S lei la o bază de impunere de S lei.

Prin contestația formulată petentul susține faptul că, vânzarea s-a făcut din patrimoniul personal iar în cel mai rău caz organele de inspecție fiscală nu trebuiau să colecteze TVA la vânzarea de teren către familia X, întrucât operațiunea era scutită conform prevederilor art. 292 alin. (2) lit.f), din Codul fiscal și ale pct. 55 alin. (6) din Normele metodologice date în aplicarea acestui articol.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

Art. 269, art.292 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 4 și pct. 46 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, conform cărora:

“ART. 269

Persoane impozabile și activitatea economică

(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 liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

“Norme metodologice:

4. (1) În sensul art. 269 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 către persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite 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. 269 alin. (2) din Codul fiscal.

(4) În cazul construirii de bunuri imobile de către o persoană fizică, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția acesteia trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice. Activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau părților din bunul imobil construit, chiar dacă este un singur bun imobil.

(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. Dacă persoana fizică realizează o singură livrare într-un an aceasta este considerată ocazională și nu este considerată o livrare impozabilă. Dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu se impozitează, dar este luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la art. 310 din Codul fiscal. 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 mai au caracter ocazional. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform art. 292 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. 310 din Codul fiscal. În situația în care persoana fizică nu se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, dar începe activitatea economică, se consideră că aplică regimul special de scutire pentru întreprinderile mici conform art. 310 din Codul fiscal, obligativitatea înregistrării în scopuri de TVA intervenind la termenul prevăzut la art. 310 din Codul fiscal.”

“ART. 292

Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

(...)

f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile. În sensul prezentului articol se definesc următoarele:

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

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

Norme metodologice:

“46. (...)

(5) Dacă livrarea unei construcții intervine înainte de data primei ocupări, astfel cum este definită prima ocupare la alin. (3), se consideră că are loc livrarea unei construcții noi.

(6) În aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism.”

Conform textelor de lege, 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.

Activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

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.

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. 269 alin. (2) din Codul fiscal.

În cazul construirii de bunuri imobile de către o persoană fizică, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția acesteia trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice.

Activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau părților din bunul imobil construit, chiar dacă este un singur bun imobil.

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. Dacă persoana fizică realizează o singură livrare într-un an aceasta este considerată ocazională și nu este considerată o livrare impozabilă. Dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu se impozitează, dar este luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la art. 310 din Codul fiscal. 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 mai au caracter ocazional. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform art. 292 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. 310 din Codul fiscal.

Sunt, scutite de taxă, livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri.

Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile.

În ceea ce privește noțiunea de teren construibil, acesta reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare.

În aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism.

Având în vedere textele de lege citate, raportat la situația în cauză, din documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- în luna februarie 2015, contribuabilul s-a înregistrat la organul fiscal ca plătitor de TVA, C.U.I. X având intenția de a desfășura investiții imobiliare pentru a fi ulterior comercializate.

Contestatorul a construit un bloc de 27 apartamente din care a vândut în perioada verificată 21 apartamente.

- conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X încheiat între X și X, primul, în calitate de vânzător, vinde celui de-al doilea, în calitate de cumpărător suprafața de 700 mp teren fâneată situat în intravilanul municipiului Iași, zona X, jud. Iași;

- conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X încheiat între X, X și X primul, în calitate de vânzător, vinde celor doi, în calitate de cumpărători suprafața de 700 mp teren fâneată situat în intravilanul municipiului Iași, zona X, jud. Iași;

Deasemenea, fără nicio rezervă, se vinde, dreptul de proprietate asupra următoarelor cote indivize:

2,00 (doi) m.p. fânețe din terenul în suprafață totală de 94,00 mp identificat cu nr. Cadastral X, intabulat în prezent în Cartea funciară numărul X a localității Iași;

17,00 (șaptesprezece) m.p. pășune din terenul în suprafață totală de 701,00 mp identificat cu nr. Cadastral X, intabulat în prezent în Cartea funciară numărul X a localității Iași;

3,00 (trei) m.p. din terenul în suprafață totală de 130,00 m.p. identificat cu nr. Cadastral X, intabulat în prezent în Cartea funciară numărul X a localității Iași.

Totodată, dl. X Cesionază cu titu gratuit soților X și X toate drepturile și obligațiile ce decurg din autorizațiile de construire, avize, certificate de orice tip, acorduri de orice tip emise pentru terenurile de mai sus.

- prin adresa nr. X emisă de Municipiul Iași - Direcția Exploatare Patrimoniu - Serviciul Administrare Spații Comerciale Terenul și Alte Bunuri, se face precizarea că "Referitor la adresa nr. X din 13.12.2017 prin care S.C.X S.R.L.-în calitate de proiectant și executant pentru proprietarul X solicită Acordul Municipiului Iași pentru amplasarea, pe terenul proprietate a Municipiului Iași pentru obținerea autorizației de construire " Brașament la rețeaua de energie electrică-organizare de santier" situat în Iași, zona X, la numărul cadastral X (...) vă transmitem următoarele:

Având în vedere suprapunerea reală constatată din cele două titluri de proprietate, indicate mai sus, până la clarificarea situației juridice privind suprapunerile de teren aflate în proprietatea publică a Municipiului Iași și a unor proprietari privați, acordul pentru efectuarea lucrărilor la rețeaua de branșament la rețeaua de energie electrică nu poate fi emis."

- prin Minuta din data de 08.08.2018, încheiată de organele de inspecție fiscală și semnată de către dl. X se face precizarea că " Din

declarațiile verbale ale contribuabilului, rezultă că familia X, care a achiziționat terenul în suprafață de 700 mp, în zona X în 04.07.2016 nu a ridicat construcții colective pe acest teren ci și-a făcut o casă personală.”

Având în vedere textele de lege citate precum și documentele invocate în speță se reține că vânzarea suprafeței de 700 mp teren din zona X nu s-a făcut din patrimoniul personal al vânzătorului-X, întrucât la data tranzacției, 04.07.2016, acesta era înregistrat la organul fiscal ca plătitor de TVA având C.U.I. X, efectuând investiții imobiliare care au constat în construirea unui număr de 27 apartamente din care a vândut în perioada verificată un număr de 21 apartamente.

Astfel, având în vedere că dl. X, la data vânzării terenului, derula deja construcția unor imobile în vederea vânzării, rezultă că tranzacția de vânzare cumpărare a terenului de 700 mp din zona X nu are caracter ocazional, fapt pentru care în mod legal a fost considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind o livrare impozabilă.

În ceea ce privește TVA, conform textelor de lege enunțate anterior, sunt scutite de taxă, livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile.

În ceea ce privește noțiunea de teren construibil, acesta reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare.

În aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism.

Prin actul de control întocmit, organele de inspecție fiscală precizează faptul că, contribuabilul nu a prezentat echipei de inspecție fiscală un certificat de urbanism din care să rezulte dacă terenul este construibil sau nu.

Prin contestația formulată însuși petentul recunoaște faptul că, în ceea ce privește categoria de folosință a unui teren, aceasta este dată certificatul de urbanism și nu de voința organelor de control.

Deși precizează acest aspect, prin contestația formulată contestatorul nu depune certificatul de urbanism de unde să reiasă categoria de folosință a terenului.

În opinia cotelatorului, la momentul încheierii contractului de vânzare cumpărare nr. X, notarul a trecut din certificatul de urbanism categoria de folosință a terenului, în acesta caz fâneată.

Având în vedere aspectele prezentate, printr-un e-mail transmis organelor de inspecție fiscală la data de 30.01.2019, organul de soluționare a contestației a solicitat să se precizeze ce act emis de autoritățile competente s-a avut în vedere, din care să reiasă dacă terenul

respectiv era construibil, având în vedere că din Contractul de vânzare-cumpărare reiese că acesta era încadrat ca fâneață.

La data de 30.01.2019, prin e-mailul de răspuns, organele de inspecție fiscală precizează faptul că “terenul este intravilan iar caracterul de teren construibil nu este afectat de precizarea ca fiind fâneață. Dovada constă în faptul că persoana care a cumpărat -familia X a construit pe terenul respectiv o casă personală, cum a recunoscut și dl. X.

Terenul este construibil, tot în contract se menționează la alin. 4 că dl. X cesează cu titlu gratuit soților X toate drepturile și obligațiile ce decurg din autorizațiile de construire, avize, certificate de tip, acorduri, emise pentru respectivul teren.”

În ceea ce privește Certificatul de urbanism, conform art. 6 din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, acesta reprezintă “**actul de informare prin care autoritățile prevăzute la art. 4 și la art. 43 lit. a)**:

a) fac cunoscute solicitantului informațiile privind regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor și construcțiilor existente la data solicitării, în conformitate cu prevederile planurilor urbanistice și ale regulamentelor aferente acestora ori ale planurilor de amenajare a teritoriului, după caz, avizate și aprobate potrivit legii;

b) stabilesc cerințele urbanistice care urmează să fie îndeplinite în funcție de specificul amplasamentului;

c) stabilesc lista cuprinzând avizele/acordurile necesare în vederea autorizării;

d) încunoștințează investitorul/solicitantul cu privire la obligația de a contacta autoritatea competentă pentru protecția mediului, în scopul obținerii punctului de vedere și, după caz, al actului administrativ al acesteia, necesare în vederea autorizării.

(...)”

Având în vedere aspectele prezentate, se reține că, în ceea ce privește calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, aceasta rezultă din certificatul de urbanism.

Ori, în cazul de față, contribuabilul nu a prezentat organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației certificatul de urbanism, deși prin contestația formulată susține că notarul, la data încheierii contractului de vânzare cumpărare nr. X a trecut din certificatul de urbanism categoria de folosință a terenului.

Lipsa prezentării acestui document, emis de autoritățile abilitate la data vânzării terenului și având în vedere Minuta din data de 08.08.2018 **semnată de contestator**, prin care aceasta declară că familia X a construit pe respectivul teren o casă personală formează convingerea organului de soluționare a contestației conform căreia, terenul vândut este

teren neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare și pentru care se datorează TVA.

Conform art. 72 “forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile” și art. 73 “sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 72

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Având în vedere că petentul nu depune certificatul de urbanism din care să reiasă că respectivul teren nu este construibil, având o altă destinație, precum și Minuta din data de 08.08.201, semnată de contestator, din care reiese că familia care a achiziționat respectivul teren nu a ridicat locuințe colective ci și-a făcut o casă personală, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat acest teren ca fiind construibil și au colectat TVA în sumă de **S lei**, fapt pentru care se va respinge contestația formulată pentru această sumă ca **neîntemeiată**.

3. Referitor la suma de S lei reprezentând TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă pe numele X, C.I.F. RO X, cauza supusă soluționării este dacă petentul datorează această sumă în condițiile în care aceasta nu a fost evidențiată în jurnalele de vânzări și nici în Decoturile de TVA ale perioadelor respective.

În fapt, pentru perioada 01.10.2015-31.12.2016, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de S lei aferente unei baze de impunere în sumă de S lei ca urmare a vânzării unui număr de 10 apartamente din mun. Iași, str.X care nu au fost evidențiate în jurnalele de vânzări și nici în deconturile de TVA.

Prin contestația formulată, petentul susține faptul că, cele 10 (zece) contracte de vânzare cumpărare, dintr-o eroare nu au fost

declarate la timp, însă, ulterior, acestea au fost deja declarate la luna 05.2018, în rubrica de regularizări a Decontului de TVA D 300.

Mai precizează că, organul de control, în ciuda faptului ca i s-a adus la cunoștință declararea acestui TVA, a mai stabilit de plată încă odată această sumă, dublând datoria către bugetul statului.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 105 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“ART. 105

Corectarea declarației fiscale

(1) **Declarația de impunere poate fi corectată de către contribuabil/plătitor, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.**

(2) **Declarația informativă poate fi corectată de către contribuabil/plătitor indiferent de perioada la care se referă.**

(3) **Declarațiile prevăzute la alin. (1) și (2) pot fi corectate prin depunerea unei declarații rectificative.**

(4) **În cazul taxei pe valoarea adăugată, corectarea erorilor din deconturile de taxă se realizează potrivit prevederilor Codului fiscal. Erorile materiale din decontul de taxă pe valoarea adăugată se corectează potrivit procedurii aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.**).**

(5) **Declarația de impunere nu poate fi depusă și nu poate fi corectată după anularea rezervei verificării ulterioare.**

(...)

(8) **În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul/plătitorul depune sau corectează declarația de impunere aferentă perioadelor și creanțelor fiscale ce fac obiectul inspecției fiscale, aceasta nu va fi luată în considerare de organul fiscal.”**

Conform textului de lege, declarația de impunere poate fi corectată de către contribuabil pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.

Declarația informativă poate fi corectată de către contribuabil indiferent de perioada la care se referă prin depunerea unei declarații rectificative.

Declarația de impunere nu poate fi depusă și nu poate fi corectată după anularea rezervei verificării ulterioare.

Deasemenea, în situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarația de impunere aferentă perioadelor și creanțelor fiscale ce fac obiectul inspecției fiscale, aceasta nu va fi luată în considerare de organul fiscal.

Raportat la textele de lege citate, se reține că în speță, în anul 2015 și 2016, contestatorul nu a înregistrat în jurnalele de vânzări și în decontul de TVA următoarele tranzacții cu apartamente:

Data	Client	Adresa	Cadastru	valoare lei
16.10.2015	X	ap.X, strX, nr.X, lasi	X	S
15.10.2015	X	ap.X, strX, nr.X, lasi	X	S
28.10.2015	X	ap.X, strX, nr.X, lasi	X	S
30.10.2015	X	ap.X, strX, nr.X, lasi	X	S
13.11.2015	X	ap.X, strX, nr.X, lasi	X	S
30.10.2015	X	ap.X, strX, nr.X, lasi	X	S
25.11.2015	X	ap.X, strX, nr.X, lasi	X	S
27.11.2015	X	ap.X, strX, nr.X, lasi	X	S
11.01.2016	X	ap.X, strX, nr.X, lasi	X	S
06.09.2016	X	ap.X, strX, nr.X, lasi	X	S

Prin Decontul de taxă pe valoarea adăugată depus în luna mai 2018 contestatorul declară la regularizări o TVA în sumă de S lei.

Având în vedere că inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 02.11.2017-05.12.2017 și 13.06.2018-06.08.2018 și a cuprins perioada 02.09.2014-31.08.2017 în conformitate cu prevederile legale citate anterior, corectarea decontului de TVA la luna mai 2018 în mod legal nu a fost luată în considerare de către organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește susținerea contestatorului conform căruia organul de control, în ciuda faptului că i s-a adus la cunoștință declararea acestui TVA a mai stabilit de plată această sumă, facem precizarea că aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât corectarea decontului de TVA s-a făcut în timpul inspecției fiscale, ori, art. 105 citat anterior, precizează în mod clar faptul că, **“în situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul/plătitorul depune sau corectează declarația de impunere aferentă perioadelor și creanțelor fiscale ce fac obiectul inspecției fiscale, aceasta nu va fi luată în considerare de organul fiscal.”**

Prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. VSG-AIF X, organele de inspecție fiscală fac precizarea că, “în mod eronat contribuabilul a înregistrat aceste tranzacții în Decontul de taxa pe valoarea adăugată D 300 pe luna mai 2018 la regularizări taxă calculată,

Exemplarul 1/5

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

dar, această declarație fiind depusă cu întârziere având index de încărcare X, termenul de depunere fiind 25.06.2018. De fapt, la finalul inspecției fiscale a depus această declarație/decont TVA care, în mod corect, nu a fost luată în considerare de către echipa de inspecție fiscală”

Având în vedere aspectele prezentate anterior, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în sumă de S lei, fapt pentru care se va respinge contestația formulată pentru această sumă **ca neîntemeiată**.

4. Referitor la accesoriile aferente TVA contestat, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate pronunța cu privire la obligațiile de plată accesorii, în condițiile în care acestea au fost instituite și comunicate petentului după data formulării contestației, respectiv 25.09.2018.

În fapt, domnul **X mun. X**, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă de Activitatea de inspecție fiscală Vaslui pe numele X, C.U.I. RO X cu privire la suma de S lei reprezentând TVA și împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă de Activitatea de inspecție fiscală Vaslui pe numele X, C.U.I. RO X cu privire la suma de S lei precizând totodată că se contestă și “lista de calcul accesorii la debitele constatate suplimentar”.

Contestația formulată a fost înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X.

Ținând cont de faptul că prin contestația formulată petentul susține că se contestă și lista de calcul accesorii la debitele contestate suplimentar, prin adresa nr. X organul de soluționare a contestației a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași – Serviciul Fiscal Municipal X, să precizeze dacă pentru debitele stabilite prin Deciziile de impunere nr. VSG-AIF X și nr. VSG-AIF nr. X au fost emise decizii de calcul accesorii, iar în caz afirmativ să se transmită aceste decizii, precum și dovada comunicărilor către contribuabil.

Prin adresa de răspuns nr. X, înregistrată în cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași sub nr. X, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași – Serviciul Fiscal Municipal X ne transmite copii conform cu originalul după deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități

de întârziere, precum și după confirmările de primire a deciziilor de accesorii, după cum urmează:

1. Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X emisă pentru X PERSOANĂ FIZICĂ AUTORIZATĂ C.U.I. X și confirmarea de primire a acesteia;

2. Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X emisă pentru X C.U.I. X și confirmarea de primire a acesteia;

3. Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X emisă pentru X C.U.I. X și confirmarea de primire a acesteia;

Așa cum rezultă din documentele transmise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Serviciul Fiscal Municipal X, prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X, nr. X și nr. X au fost transmise prin poștă, aceasta fiind confirmate de primire la data de 26.10.2018.

Astfel, data comunicării Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X nr.X și nr. X este data de 26.10.2018, deci după data depunerii contestației, respectiv 25.09.2018.

În drept, conform dispozițiilor art.47 alin.(1), art.48 alin. (1), art. 268 alin. (1) și (2), art. 269 alin. (2) și art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 47

Comunicarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului căruia îi este destinat.

ART. 48

Opozabilitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului/plătitorului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.

ART. 268

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu

înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

Art. 269 (2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

Art. 270 (1) Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”

Astfel, se reține că actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ fiscal comunicat, situație în care contribuabilul poate formula contestație, numai după data comunicării actului administrativ fiscal.

Având în vedere dispozițiile legale mai sus invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că petentul era îndreptățit să formuleze contestație, doar în situația în care a fost lezat în drepturile sale prin emiterea și comunicarea unui act administrativ fiscal, având posibilitatea de a depune contestație, în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal atacat, iar în speță contestația a fost depusă la data de 25.09.2018, **anterior comunicării actelor administrative fiscale atacate**, respectiv Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X, Xși X comunicate petentului la data de **26.10.2018, motiv pentru care contestația formulată împotriva accesoriilor** aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă de Activitatea de inspecție fiscală Vaslui pe numele X, C.U.I. RO X și prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă de Activitatea de inspecție fiscală Vaslui pe numele X, C.U.I. RO X, **urmează a se respinge ca prematur formulată.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură

DECIDE:

1. **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **domnul X mun. Pascani**, împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui-Activitatea de inspecție fiscală pe numele X, C.I.F. RO X, cu privire la suma de **S lei**, reprezentând TVA;

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui-Activitatea de inspecție fiscală pe numele X, C.I.F. RO X, cu privire la suma de **S lei**, reprezentând TVA;

2. **Respingerea ca prematur formulată** a contestației formulate de **domnul X mun. Pascani** împotriva accesoriilor aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă de Activitatea de inspecție fiscală Vaslui pe numele X, C.U.I. RO X și prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă de Activitatea de inspecție fiscală Vaslui pe numele X, C.U.I. RO X.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației, este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.