



DECIZIA NR. 10569/29.11.2019

privind soluționarea contestației formulate de
dl X, jud. Iași, CNP X, CUI RO X, înregistrată la Administrația Județeană a
Finanțelor Publice Iași sub nr.A.F.J.I/X/23.05.2019 și la Direcția Generală
Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/X din 24.07.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin adresa nr. A_SLP X din 18.07.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X din 24.07.2019, cu privire la contestația formulată de **dl X, jud. Iași, CNP X, persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA, CUI RO X**, din loc. Iași, str. X nr. X, jud. Iași, având ca obiect de activitate "*Dezvoltare imobiliară*", cod CAEN-4110.

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, prin adresa nr. X/07.06.2019 a transmis dosarul contestației depusă de **dl X, jud. Iași, CNP X**, persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA, **CUI RO X**, împreună cu Referatul privind propunerea de soluționare a contestației, Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin adresa nr. A_SLP 1511 din 18.07.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X din 24.07.2019, a transmis dosarul contestației formulate de **dl X, jud. Iași**, CNP X, persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA, CUI RO X, Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, unde a fost înregistrată sub nr. ISR_REG X/24.07.2019, motivat de faptul că, în conformitate cu prevederile art. 272 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.5.5 și pct.5.7 din Instrucțiunile pentru aplicare titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.X /2015, competența de soluționare ne aparține.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată și a Deciziei de impunere nr. X din 04.04.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de

impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, pentru suma totală de **S lei** reprezentând impozit pe venit în sumă de **S lei** și contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/ 04.04.2019, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul inspecție Fiscală Persoane Fizice.

Astfel, suma totală contestată este în valoare de **S lei** reprezentând:

- **S lei**- taxa pe valoarea adăugată ;
- **S lei** -impozit pe venit;
- **S lei** -contribuția de asigurări sociale de sănătate.

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 data comunicării actelor administrative fiscale atacate, respectiv data de **02.05.2019**, prin poștă, așa cum rezultă din confirmarea de primire nr. X, anexată în copie la dosarul cauzei, și data depunerii contestației, respectiv **23.05.2019**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. A.F.J.I /X.

Contestația este semnată de dl X.

DI X, jud. Iași, persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA, solicită și susținerea orală a contestației.

Referitor la susținerea orală a contestației, se reține faptul că prin adresa nr.ISR_DGR/X din 22.07.2019 și adresa nr.ISR_DGR/X din 08.08.2019, organul de soluționare competent, a comunicat **dlui X**, că este convocat în data de 08.08.2019, ora 12, la sediul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, în vederea susținerii orale a contestației înregistrate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. AFJI/X /23.05.2019, formulată împotriva Deciziei de impunere nr. X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, și a Deciziei de impunere nr. X din 04.04.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/04.04.2019.

Susținerea orală a contestației a avut loc la data și ora stabilită, la susținerea orală participând **dl X**, dl X în calitate de consultant fiscal și dl avocat X în calitate de împuternicit conform Împuternicirii avocațiale seria IS/X/2019 din 08.08.2019, anexată în original la dosarul cauzei, în timpul susținerii fiind încheiată minuta anexată la dosarul cauzei.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art. 272 alin.(1) și alin.(2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este Investită să se pronunțe asupra contestației.

I. **DI X, jud. Iași**, CNP X, persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA, CUI RO X, prin contestația formulată, contestă legalitatea emiterii Deciziei de impunere nr.X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, pentru suma de **Slei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată și a Deciziei de impunere nr. X din 04.04.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, pentru suma totală de **Slei** reprezentând impozit pe venit în sumă de **S lei** și contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X 04.04.2019, solicitând anularea deciziilor pe următoarele motive:

A) *În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **Slei** stabilită suplimentar de plată*

1. Se precizează că suplimentarea bazei de impozitare și stabilirea creanței fiscale au fost fundamentate de organele de inspecție fiscală pe considerentul că, transferul de active (de afacere) realizat sub forma aportului în natură la capitalul social din patrimoniul dlui X în patrimoniul Societății X S.R.L, constituie, pe de o parte, o livrare de bunuri pentru care se datorează TVA, iar, pe de alta parte, reprezintă un venit brut pentru care contribuabilul datorează impozit pe venit.

DI X, jud. Iași, opinează că deși a trimis punctul de vedere cu privire la constatările verificării situației fiscale personale, organele de inspecție fiscală nu au analizat niciunul din argumentele expuse, încălcându-se în acest mod dispozițiile art. 145 alin. (5) din Codul de procedură fiscală, "*actul administrativ fiind astfel nemotivat (art. 46 alin. (2) lit. e) și f) din Codul de procedură fiscală*".

2. Caracterul nelegal al Deciziei de impunere nr. X și al constatărilor din cuprinsul raportului de inspecție fiscală cu privire la TVA.

Se precizează că dl X și dna X fiind coproprietari ai terenului situat în municipiul Iași, str. X, nr.X, jud. Iași, intenționând să desfășoare activități economice, s-au asociat în acest scop, iar în baza prevederilor art. 316 alin. (1) din Codul fiscal, **dlui X, jud. Iași**, i s-a atribuit cod de TVA, RO X, la cererea acestuia.

Ulterior, datorită modificării tratamentului fiscal aplicabil persoanelor fizice impozabile s-a procedat la transferul de active din patrimoniul asocierii X, CNP X și X, CNP X, reprezentată fiscal prin X, cod fiscal RO X, către persoană juridică S.C X S.R.L, CUI RO X. Transferul de active s-a efectuat prin aport în natură la capitalul societății S.C X S.R.L, conform art. 270 alin. (7) din Codul fiscal.

Se menționează că prin Hotărârea Adunării Generale a Asociațiilor al S.C X S.R.L, din 27.12.2017, asociații X, împreună cu X au realizat un aport în natură prin care au majorat capitalul social al Societății X S.R.L cu suma de Slei, aportul constând în transferarea activelor reprezentate de proprietatea imobiliară, deținută în coproprietate de cei doi asociați, amplasată în intravilanul municipiului Iași, str. X compusă dintr-un număr de 21 de loturi de teren și construcția – bloc de locuințe având regimul de înălțime S+P+9 E, aflată în curs de edificare.

Se subliniază faptul că anterior hotărârii A.G.A, a fost încheiat Contractul de cesiune nr. X din 22.12.2017, prin care contribuabilul X, CNP X, cod fiscal RO X, a cesionat către S.C X S.R.L toate încasările realizate de persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA X, provenite din antecontractele și contractele de vânzare cumpărare încheiate pentru apartamentele din blocul edificat în municipiul Iași, str. X nr. X precum și Contractul de transfer de active din data de 13.12.2017 prin care s-a menționat că proprietatea imobiliară a trecut din patrimoniul contribuabilului în patrimoniul S.C X S.R.L, printr-o operațiune de transfer de active, operațiune neimpozabilă din punct de vedere al TVA, conform art. 270 alin. (7) Cod fiscal.

Se consemnează faptul că în urma analizei documentelor puse la dispoziție de **dl X, jud. Iași**, organele de inspecție fiscală (filele 9-10 din RIF) au considerat că operațiunea de aport în natură la capitalul social nu îndeplinește condițiile pentru a fi considerată un transfer de active (de afacere) în accepțiunea art. 270 alin. (7) Cod fiscal și, prin urmare, nu este o operațiune neimpozabilă din punct de vedere al TVA, din perspectiva următoarelor considerente:

- "din analiza balanței se constată că s-a majorat capitalul social pe seama aportului la capitalul social al acționarilor/asociaților, dar nu s-a evidențiat obligația de plată a societății față de vânzătorul X, nefiind în fapt o operațiune de transfer de active ci o operațiune de majorare a capitalului social, în natură, de către două persoane fizice cu bunuri proprietate personală și care au fost dobândite prin preluarea cu titlu gratuit de pe codul fiscal X (codul de înregistrare fiscală al contribuabilului X – n.n.). În concluzie, operațiunea în sine nu reprezintă un transfer de active, ci doar un aport la capitalul social al societății S.C X S.R.L, CUI RO X" (fila 9, ultimul paragraf și fila 10, paragrafele 1 și 2 din RIF).

- "deținătorul proprietății imobiliare în valoare de S lei este X, identificat prin CUI RO X (cel care a dedus toate cheltuielile de construire plus TVA aferentă) și nu X, identificat prin CNP X (cel care a majorat capitalul social al S.C X S.R.L)".

Se menționează că, organele de inspecție fiscală au considerat că pentru a ajunge în capitalul social al S.C X S.R.L, bunurile imobile au făcut obiectul unei operațiuni de transfer al dreptului de proprietate între X, identificat prin CUI RO X (care a dedus toate cheltuielile de construire plus TVA aferentă) și X, identificat prin CNP X (cel care a majorat capitalul social al S.C X S.R.L), operațiune care din punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală reprezintă o livrare către sine, conform art. 270 alin. (4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și operațiune impozabilă conform art. 270 alin. (1) Cod fiscal („este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”).

Se precizează că eroarea de raționament a organelor de inspecție fiscală decurge, pe de o parte, din confuzia pe care acesta o creează între actul juridic (aportul în natură) și obiectul acestuia (bunurile/activele transferate), iar, pe de alta parte, din neînțelegerea naturii și a caracterelor juridice ale aportului la capitalul social. Afirmatia că transferul dreptului de proprietate asupra imobilelor realizat de **dl X, jud. Iași** nu reprezintă un transfer de active (de afacere) ci, un aport la capitalul social relevă confuzia anterior menționată. Operațiunea de

transfer de active este obiectul actului juridic de aport și nu se poate confunda cu acesta. Operațiunea economică a transferului de active se poate realiza prin intermediul mai multor tipuri de acte juridice translative de proprietate, în funcție de opțiunea părților, împrejurare expres prevăzută de art. 270 alin. (7) Cod fiscal: *„transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, precum vânzarea sau aportul în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri”*.

Se precizează că, afirmația organelor de inspecție fiscală că transmiterea dreptului de proprietate a imobilelor ce au aparținut **dlui X, jud. Iași** către S.C X S.R.L nu reprezintă un transfer de active ci un aport la capitalul social "este lipsită de orice logică juridică, disp. art. 270 alin. (7) Cod fiscal enumerând expres aportul în natură la capitalul unei societăți ca fiind unul dintre actele juridice translative de proprietate prin intermediul căruia se poate realiza un transfer de active."

Se menționează că aportul este o manifestare de voință constând în asumarea obligației de a contribui la formarea/majorarea capitalului social al unei societăți comerciale determinate prin transmiterea proprietății sau folosinței unui bun în patrimoniul acelei societăți, în schimbul unor acțiuni sau părți sociale. Deși nu primește un preț în schimbul transmiterii proprietății asupra bunului, aportatorul primește o altă valoare economică, constând în acțiuni sau părți sociale ale societății la capitalul social al căreia aportul a fost adus.

Se specifică faptul că, majorarea capitalului social al S.C X S.R.L s-a realizat prin emiterea de către societate a unui număr de X de părți sociale, cu valoarea nominală de S lei fiecare, corespunzătoare valorii aportului în natură adus de cei doi asociați, părți sociale care, conform art. 1 din Hotărârea A.G.A al S.C X SRL din 27.12.2017, au fost atribuite, în număr egal, celor doi asociați, societatea trasmițând în patrimoniul **dlui X, jud. Iași** un număr de X părți sociale, reprezentând 50% din totalul de X de părți sociale emise ca efect al majorării capitalului social.

Se precizează că "este evident că dobândirea dreptului de proprietate asupra imobilelor de către Societatea X S.R.L nu s-a realizat cu titlu gratuit așa cum se menționează în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, eroarea de raționament a organului de inspecție fiscală provenind, probabil, din asimilarea nejustificată a operațiunii de aport cu cea de vânzare cumpărare (în cuprinsul raportului, se utilizează în mai multe rânduri noțiunile de <vânzător> pentru a-l desemna pe asociatul care efectuează aportul și de <preț> pentru a desemna contraprestația care revine societății ca urmare a primirii aportului). Faptul că în cazul vânzării cumpărării se plătește un preț în schimbul transferului dreptului de proprietate asupra bunului, nu echivalează cu faptul că și în cazul operațiunii de aport contraprestația trebuie să fie reprezentată de plata unui preț".

Se mai menționează că afirmația organelor de inspecție fiscală precum că în urma aportului la capitalul social nu s-a evidențiat obligația de plată a societății față de vânzătorul X "este nereală și, totodată, irelevantă din

perspectiva condițiilor pe care trebuie să le îndeplinească o tranzacție economică pentru a fi calificată ca fiind un transfer de active din perspectiva legii fiscale". Se precizează că argumentul este irelevant deoarece obligația „de plată” a societății față de asociatul care aduce aportul nu ia naștere ca urmare a evidențierii în contabilitate a operațiunii de aport la capitalul social, ci, își are izvorul juridic în actul juridic (hotărârea A.G.A) prin care s-a decis realizarea aportului în natură și majorarea capitalului social.

Se mai precizează că afirmația privind neevidențierea în contabilitate a operațiunii de aport este nereală fiind contrazisă chiar de mențiunile din raportul de inspecție fiscală în cuprinsul căruia (fila 9, paragrafele 9 și 10 din RIF) organele de inspecție fiscală au consemnat că *"din bilanțul de verificare a SC X S.R.L Iași, CUI RO X, se poate constata că această operațiune a fost înregistrată în:*

contul 1012 „Capital subscris și vărsat”

contul 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”

contul 331 „Produse în curs de execuție”

Se precizează că, în conformitate cu Reglementările contabile aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu ajutorul Contului 101 -Capital "se ține evidența capitalului subscris, vărsat și nevărsat, în natură și/sau numerar, de către acționarii/asociații unei entități, precum și a majorării sau reducerii capitalului, potrivit legii", iar, cu ajutorul Contului 456 -Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul "se ține evidența decontărilor cu acționarii/asociații privind capitalul".

Se menționează că prin înregistrarea operațiunii de aport în contul 456 - Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul, este evidențiată inclusiv obligația societății față de asociați/acționari; capitalul social este evidențiat ca pasiv, contravaloarea aporturilor trebuind să fie restituită de societate către asociați/acționari la momentul lichidării societății.

Se opinează că organele de inspecție fiscală s-au îndreptat pe nedrept asupra **dlui X, jud. Iași**, în calitate de contribuabil, pentru stabilirea TVA de plată suplimentară, în loc să analizeze impactul tranzacției la beneficiarul transferului de active, așa cum prevede art. 270 alin (7) și normele metodologice de aplicare ale acestuia.

Se precizează că în cuprinsul art. 270 alin. (7) din Codul fiscal și normele metodologice de aplicare ale acestuia este specificat în mod clar și fără echivoc faptul că beneficiarul preia și toate obligațiile privind TVA, inclusiv livrările către sine conform art. 270 alin (4) din Codul fiscal, (articol ce a fost invocat de organele de inspecție fiscală pentru constatarea TVA de plata suplimentară [art.270 alin.(4)]).

Se menționează că, pe lângă faptul că încadrarea operațiunii la art. 270 alin (4), lit c) de către organele de inspecție fiscală este nefondată, motivat de faptul că beneficiarul este responsabil pentru drepturile și obligațiile aferente TVA,

iar art. 270 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal se aplică exclusiv pentru transferul bunurilor mobile: "c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri **mobile** corporale achiziționate sau produse de către aceasta, **altele** decât bunurile de **capital** prevăzute la art. 305 alin. (1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției."

Se subliniază faptul că tranzacția desfășurată se referă, evident, la bunuri **imobile** de capital (bloc de locuințe intabulat), definite conform art. 305 alin (1) lit. a): „a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 266 alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de transformare sau modernizare a bunurilor imobile/părților de bunuri imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestora, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui altui tip de contract prin care bunurile imobile/părțile de bunuri imobile se pun la dispoziția unei alte persoane cu condiția ca valoarea fiecărei transformări sau modernizări să fie de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/parții de bun imobil după transformare/modernizare. Bunurile imobile sunt considerate bunuri de capital indiferent dacă în contabilitatea persoanelor impozabile sunt înregistrate ca stocuri sau ca immobilizări corporale.”

Se precizează că, la retratarea operațiunii din punct de vedere al TVA în cazul bunurilor de capital se aplică prevederile art. 305 din Codul fiscal care presupune ajustarea dreptului de deducere a TVA.

În ceea ce privește tratarea de către organele de inspecție fiscală a operațiunii prin care asociații X și X au efectuat aportul în natură la capitalul social al S.C X S.R.L, că ar fi compusă din două tranzacții diferite, prima fiind cea prin care persoana înregistrată în scopuri de TVA, X a transferat dreptul de proprietate către X asociat al S.C X S.R.L, identificat prin CNP X, iar, a doua, constând în aportul în natură efectuat de asociatul X identificat prin CNP X, la capitalul social al S.C X S.R.L, se menționează că această tranzacție a fost interpretată în mod forțat, prin introducerea încă a unei verigi în circuitul economic: "vânzarea bunurilor mele către mine însumi, doar cu scopul de a stabili impozite suplimentare de plată".

Se precizează că prin Raportul de inspecție fiscală "se dublează plata TVA și a impozitului pentru veniturile aferente aceluiași bun de capital, încălcându-se principiul neutralității măsurilor fiscale, definit conform art. 3, lit. a) din codul fiscal: <[...] neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând prin nivelul impunerii condiții egale investitorilor, capitalului român și străin>".

Se subliniază faptul că, deși în cuprinsul raportului de inspecție fiscală dl X "este dedublat, personificând în mod concomitent două persoane fizice distincte, una identificată prin CNP și una prin codul de înregistrare fiscală (CIF) în scop de TVA, considerăm că organul de inspecție fiscală se referă, în realitate, la existența a două mase patrimoniale diferite al căror titular este contestatorul X, una aferentă afacerii constând în activitatea de dezvoltare imobiliară (patrimoniul

afacerii) și o alta neafectată activității economice (patrimoniul personal), referirea la două persoane distincte, în loc de două mase patrimoniale distincte, fiind o simplă eroare terminologică". Cu toate că organele de inspecție fiscală susțin că transferul între cele două mase patrimoniale ar reprezenta o livrare către sine, operațiune impozabilă conform art. 270 alin. (4) raportat la art. 270 alin. (1) din Codul fiscal, în realitate, așa-zisa operațiune, nu poate fi calificată ca atare deoarece bunurile care fac obiectul livrării către sine nu pot fi decât bunuri mobile, ori, în cazul de față, pretinsa operațiune vizează transferul unor bunuri imobile, iar operațiunea invocată de organele de inspecție fiscală "(așa zis-ul transfer intrapatrimonial între CIF și CNP) nu se încadrează în sfera livrărilor către sine, operațiunea constând într-un transfer de bunuri imobile".

Se precizează că toate operațiunile efectuate de o persoană înregistrată în scopuri de TVA, inclusiv cele realizate în mod ocazional, sunt considerate ca înscriindu-se în ansamblul activității economice realizate de respectiva persoană impozabilă, fapt ce rezultă și din Circulara Ministerului Finanțelor Publice nr. 691736 din 14.06.2016 (anexată prezentei contestații) în cuprinsul căreia se menționează că:

„(...) este important de determinat și dacă persoană fizică ce acționează în calitate de persoană impozabilă desfășoară mai multe tipuri de activități economice, situație în care acestea trebuie analizate în considerarea ansamblului lor și nu pentru fiecare operațiune în parte. De exemplu, faptul că o persoană fizică desfășoară mai multe categorii de activități sau realizează o anumită operațiune în mod ocazional, pe lângă alte tipuri de operațiuni efectuate cu caracter de continuitate, este o dovadă a varietății operațiunilor pe care activitatea economică a unei persoane o poate înregistra. Astfel, atât timp cât una sau mai multe operațiuni nu sunt excluse în mod expres în sfera TVA și sunt realizate de o persoană impozabilă, respectiva operațiune/respectivele operațiuni trebuie considerate ca înscriindu-se în ansamblul activității economice realizate de acea persoană impozabilă.

În acest sens, considerăm relevante inclusiv raționamentul și hotărârea CJUE în cauza C-62/12 Kostov, din care reiese că o persoană fizică ce este deja persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA pentru activitățile sale (în cauza invocată era vorba de executor judecătoresc independent) trebuie considerată persoană impozabilă pentru orice altă activitate economică în sensul TVA (cum ar fi intermedierea în livrarea unui bun imobil), chiar și în cazul în care aceasta activitate este exercitată în mod ocazional".

Transpus în cazul concret, raționamentul din hotărârea CJUE, presupune că persoană fizică X, ce este deja persoană fizică impozabilă înregistrată în scopuri de TVA pentru activitățile sale (dezvoltare imobiliară) trebuie considerată persoană impozabilă și pentru orice altă activitate economică în sensul TVA, chiar și în situația în care această activitate este exercitată în mod ocazional și nu are nicio legătură cu activitatea economică care a determinat anterior înregistrarea sa ca persoană impozabilă.

DI X, jud. Iași solicită a se constata faptul că suma de plată stabilită suplimentar în sarcina sa cu titlu de TVA a fost calculată în mod nelegal, prin raportare la întreaga valoare a bunurilor imobile, deși avea obligația să procedeze la ajustarea TVA ca urmare a reîncadrării operațiunii transferului de active într-o operațiune de livrare de bunuri.

Se precizează că în conformitate cu prevederile art. 297 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, "*orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: (...) e) operațiunile prevăzute la art. 270 alin. (7) și la art. 271 alin. (6), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv*".

Se menționează că tranzacția economică desfășurată corespunde definiției de la art. 270 alin. (7) din Codul Fiscal: "*Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, precum vânzarea sau aportul în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România în sensul art. 266 alin. (2), în condițiile stabilite prin normele metodologice. Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România în sensul art. 266 alin.(2). Atât în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, cât și în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege.*"

Se precizează că toate condițiile menționate în cadrul normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal au fost îndeplinite, respectiv :

- Transferul este realizat între două persoane impozabile;
- Activele transferate constituie, din punct de vedere tehnic, o structură independentă (bloc de locuințe și anexe funcționale), capabilă să desfășoare activități economice separate;
- Părțile au încheiat un contract în formă scrisă privind transferul de active;
- Societatea comercială a oferit o declarație pe propria răspundere prin care s-a angajat să continue activitatea preluată și să nu o lichideze imediat;
- Societatea a continuat integral activitatea preluată, a realizat investiții suplimentare și a obținut produse finite. Produsele au fost comercializate, iar societatea a înregistrat profit și a plătit TVA la bugetul de stat aferente aceluiași bloc care mai este impozitat încă o dată de către organele de inspecție fiscală.

Se precizează că Hotărârea Adunării Generale ale societății beneficiare reprezintă documentul juridic de transpunere a voinței părților – forma juridică legală aleasă pentru transferul de active, prevăzută expres la art. 270 alin.(7) din Codul fiscal " [...] *precum vânzarea sau aportul în natură la capitalul unei*

societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă [...];

Se menționează că scopul introducerii art. 270 alin.(7) în normele legislative, interpretat conform prevederilor art. 13 din Codul de procedură fiscală, este de a oferi investitorilor flexibilitatea necesară pentru a continua și finaliza investițiile în diverse activități economice.

Se opinează că prin interpretarea făcută, organul de inspecție fiscală a încălcat prevederile art. 3 lit. b) din Codul fiscal: "*Principiile fiscalității: b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale*".

B)În ceea ce privește impozitul pe venit și contribuția de asigurări sociale de sănătate, se precizează că prin Decizia de impunere nr. X/04.04.2019 s-a stabilit în sarcina **dlui X, jud. Iași** o obligație suplimentară de plată în cuantum de **S lei** cu titlu de impozit pe venit și suma de **S lei** cu titlu de contribuție de asigurări sociale de sănătate (CASS) corespunzătoare unei baze impozabile suplimentare de S lei.

1.Se precizează că suma de **S lei** reprezentând impozit pe venit suplimentar este compusă din:

- **S lei** reprezentând impozit pe venit aferent unui venit brut în cuantum de S lei realizat de contribuabil în intervalul 01.06.2017 – 31.12.2017 în urma desfășurării unei activități independente constând în construirea și vânzarea de locuințe individuale,

-**S lei** reprezentând impozitul aferent unui venit brut în cuantum de S lei aferent operațiunii de aport în natură efectuat de asociații X și X la capitalul social al societății X S.R.L, conform Hotărârii Adunării Generale a Asociațiilor societății X S.R.L din 27.10.2017 prin care s-a majorat capitalul social al societății cu suma de S lei, aportul constând în transferul dreptului de proprietate asupra unui număr de 21 de loturi de teren și construcția – bloc de locuințe având regimul de înălțime S+P+9E, aflată în curs de edificare, imobile deținute în coproprietate de cei doi asociați.

Se precizează că suma datorată cu titlu de impozit pe venit, conform celor expuse în raportul de inspecție fiscală, își are izvorul în existența unui act juridic "*care a luat naștere în lipsa manifestării de voință a autorului său (transferul dreptului de proprietate de la X, identificat prin CUI Ro X la X, identificat prin CNP X), organul fiscal considerând că intenția sa de a stabili obligații de plată suplimentare în sarcina contribuabilului acoperă necesitatea existenței unei manifestări de voință din partea acestuia din urmă*".

Se menționează că dacă, prin absurd, teza expusă de organul de inspecție fiscală ar fi validă, ar trebui ca ambele „tranzacții” să fie impozitate, astfel: prima tranzacție, constând în transferul bunurilor imobile din patrimoniul afacerii în patrimoniul personal ar trebui să fie impozitată cu impozitul pe venit obținut din

activități independente, conform art. 68 raportat la art. 64 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, iar a doua tranzacție constând în transferul acelorași bunuri din patrimoniul personal în patrimoniul S.C X S.R.L ar trebui impozitată cu impozitul pe venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal prevăzut de art. 111 din Codul fiscal. Altfel spus, conform raționamentului organelor de inspecție fiscală, ar trebui acceptat faptul că un act juridic poate lua naștere în lipsa unei manifestări de voință a autorului său, și că o operațiune de transfer a dreptului de proprietate poate fi impozitată de două ori.

Se subliniază faptul că în realitate, a existat un singur act juridic de transfer al dreptului de proprietate, constând în aportul în natură efectuat din patrimoniul afacerii coproprietarilor X și X la capitalul social al S.C X S.R.L, operațiune care nu poate fi încadrată sub nicio formă în categoria transferurilor din patrimoniul afacerii în patrimoniul personal al contribuabilului și, implicit, nu poate fi impozitată ca atare.

DI X, jud. Iași pecizează că deși au considerat că valoarea aportului în natură reprezintă un venit obținut din exploatarea bunurilor deținute în coproprietate de asociații X și X, organele de inspecție fiscală au stabilit că venitul este realizat în integralitate doar de contestator, respectiv de X, CNP X, cu consecința stabilirii exclusiv în sarcina acestuia a impozitului pe venit în sumă de **S lei**, încalcând astfel prevederile art. 124 din Codul fiscal potrivit căruia, "*venitul net obținut din exploatarea bunurilor și drepturilor de orice fel, deținute în comun, este considerat ca fiind obținut de proprietari, (...) și se atribuie proporțional cu cotele-părți pe care aceștia le dețin în acea proprietate sau în mod egal, în situația în care acestea nu se cunosc*".

Se menționează că prin impozitarea unei singure persoane dintre cele două asociate, fără a lua în considerație contractul de asociere pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, s-a încălcat principiul justeții impunerii, conform art. 3 lit. c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal : "*c) justețea impunerii sau echitatea fiscală asigură ca sarcina fiscală a fiecărui contribuabil să fie stabilită pe baza puterii contributive, respectiv în funcție de mărimea veniturilor sau a proprietăților acestuia*".

Invocând prevederile art. 68 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, **dl X, jud. Iași** pecizează că, organele de inspecție fiscală au stabilit valoarea impozitului pe venit prin raportare la venitul brut, ignorând cheltuielile deductibile efectuate de contestator pentru achiziția terenului și pentru construirea bunului imobil.

Se menționează că organele de inspecție fiscală au ignorat perioadele anterioare datei de 1 iunie 2017, invocând prevederile Legii nr. 29/2018 din 15 ianuarie 2018 privind anularea unor obligații fiscale, precizând că actul normativ vizează doar obligațiile fiscale, atât prin titlu, cât și prin conținut, nu și cheltuielile aferente desfășurării activității economice.

Se precizează că, "*contabilitatea este ținută în partidă dublă, costul bunului fiind bine cunoscut, în acest cost fiind cuprinse multe cheltuieli nepurtătoare de TVA (teren, salarii, servicii de la neplatitori de TVA)*", organele de inspecție

fiscală neținând cont de aceste cheltuieli , *"chiar dacă am încercat să o punem la dispoziția inspectorilor în mai multe rânduri în timpul desfășurării inspecției fiscale, și, ulterior în cadrul punctului de vedere formulat la raportul de inspecție fiscală"*.

Se menționează faptul că sumele referitoare la transferul de bunuri, respectiv suma de S lei (sumă stabilită ca diferența dintre valoarea bunurilor imobile aportate în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de S lei) nu au fost încasate subliniind faptul că din punct de vedere juridic *"este ilegal un transfer către mine însumi (art. 25 și art. 557 din Legea nr. 287/2009 se opun, sub sancțiunea nulității absolute transferului proprietății între unul și același subiect de drept), nici nu există o modalitate de a efectua plata pentru aceste bunuri către mine însumi"*.

2. În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**, aferentă unei baze de impozitare de S lei, stabilită pentru perioada 01.06.2017 – 31.12.2017, se precizează că aceasta a fost stabilită greșit, organele de inspecție fiscală neluând în calcul și plățile efectuate de **dl X, jud. Iași** în calitate de salariat, invocând în acest sens prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1701/04.07.2018, secțiunea a 3-a, lit. E, pct. 2, care precizează *"2. Prin decizia de impunere se efectuează și regularizarea contribuției de asigurări sociale de sănătate prin scăderea din contribuția anuală datorată, potrivit lit. C pct. 9, a sumelor reprezentând plăți anticipate, conform lit. C pct. 11."*

DI X, jud. Iași precizează că, pentru corecta determinare a sumei datorate cu titlu de contribuție de asigurări sociale de sănătate, *"se impune determinarea sumelor plătite de contribuabil cu acest titlu în calitate de salariat al Societății Concept S.R.L, aceasta sumă urmând a fi scăzută din cea stabilită de organul de control cu titlu de obligație suplimentară de plată"*.

În concluzie, **dl X, jud. Iași**, solicită admiterea contestației și anularea actelor administrative fiscale contestate.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, au efectuat inspecția fiscală la **dl X, jud. Iași**, CNP X, persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA, CUI RO X, în urma căreia au întocmit Raportul de inspecție fiscală X/ 04.04.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, și a Deciziei de impunere nr. X/04.04.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, contestate.

Prin Decizia de impunere X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, s-a stabilit în sarcina **dlui X, jud. Iași**, CUI X, pentru perioada

01.07.2017-31.07.2018, suma suplimentară de plată de **Slei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Prin Decizia de impunere X/04.04.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, s-a stabilit în sarcina **dlui X, jud. Iași, "Persoană Fizică înregistrată în scopuri de TVA"**, CNP X, pentru perioada 01.01.2017-31.12.2017 suma totală de **Slei** reprezentând: impozit pe venit în sumă de **S lei** și contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**.

A) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, urmare inspecției fiscale efectuate pentru perioada 01.07.2017-31.07.2018, organele de inspecție fiscală au constatat că, **dl X, jud. Iași**, CNP X, persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA, CUI X, în perioada verificată a obținut venituri din execuția și vânzarea unui număr de 26 case individuale cu TVA de 5% și a unui număr de 26 imobile cu TVA de 19% pe baza următoarelor autorizații de construire:

-Construire locuință colectivă (bloc de locuit cu subsol, parter, opt etaje), organizare de șantier, parcare individuală, pe teren proprietate, în loc. Iași, str. X nr.X conform Autorizației de construire nr. X, eliberată de Primăria municipiului Iași;

-Supraetajare cu un nivel al locuințelor colective, racordare utilități, organizare de șantier, (zidărie portantă, acoperiș cu șarpantă cu învelitoare de tablă) la clădirea din str. X nr.X din loc. Iași, conform Autorizației de construire/desființare nr.X, eliberată de Primăria municipiului Iași;

-Modificare proiect în curs de execuție -modificare fațadă spațiu comercial la Autorizația nr. X la imobilul din str. X nr.X conform Autorizației de construire nr. X, eliberată de Primăria municipiului Iași.

Se precizează că în timpul inspecției fiscale **dl X, jud. Iași** a prezentat:

-Contractul de transfer active încheiat în data de 13 decembrie 2017, în care se specifică că proprietatea imobiliară a trecut din patrimoniul contribuabilului în patrimoniul S.C X S.R.L Iași, CUI RO X, printr-un transfer de active, operațiune scutită de TVA conform prevederilor art.270 alin.7 din Codul fiscal, cu un preț de S lei;

-Contractul de cesiune nr.X /22.12.2017, prin care contribuabilul cesează către S.C X S.R.L Iași toate încasările realizate de persoana fizică X înregistrată în scopuri de TVA, provenite din antecontractele și contractele de vânzare cumpărare încheiate pentru apartamentele din blocul edificat în str. Xnr.X;

-Hotărârea Adunării Generale a Asociațiilor societății X S.R.L., CUI RO X, din data de 27 decembrie 2017, tehnoredactată la BNP X, prin care se majorează capitalul social al societății la valoarea de Slei, prin aportul la capitalul social, în natură, cu proprietatea imobiliară din loc. Iași, str. X nr.28, respectiv 21 de loturi.

Organele de inspecție fiscală menționează că, urmare analizării documentelor prezentate de **dl X, jud. Iași** și a Balanței de verificare la

31.12.2017 a societății X S.R.L, anexată la situațiile financiare depuse la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, au stabilit următoarele:

-Din analiza balanței de verificare a S.C X S.R.L s-a constatat că societatea a majorat capitalul social pe seama aportului la capitalul social al acționarilor/asociaților, "dar nu s-a evidențiat obligația de plată a societății față de vânzătorul X, nefiind de fapt o operațiune de transfer de active ci o operațiune de majorare a capitalului social, în natură, de către două persoane fizice cu bunuri proprietate personală și care au fost dobândite prin preluarea cu titlu gratuit de pe cod fiscal X."

-Deținătorul proprietății imobiliare în valoare de S lei este X identificat prin CUI RO X ("cel care a dedus toate cheltuielile de construire plus TVA aferentă" și "nu X identificat prin CNP X (cel care a majorat capitalul social al S.C X S.R.L. Iași)").

Asfel organele de inspecție fiscală, în baza art.11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că "operațiunea este o livrare de bunuri între: X identificat prin CUI RO X (cel care a dedus toate cheltuielile de construire plus TVA aferentă) și X identificat prin CNP X (cel care a majorat capitalul social al S.C X S.R.L.Iași), operațiune impozabilă conform prevederilor art.270 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr. 227/ 2015 privind Codul fiscal", iar în baza prevederilor 281 alin.(6) din Codul fiscal, au stabilit o taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de S lei "utilizând procedeul sutei mărite astfel :S x 19/S= S lei ".

Se menționează că, la data de 31.07.2018, **dl X, jud. Iași** avea declarat și înregistrat o taxă pe valoarea adăugată de recuperat în sumă de **S lei**, iar urmare stabilirii taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de **S lei**, "contribuabilul datorează o TVA de plată în sumă de S lei."

B)In ceea ce privește impozitul pe venit și contribuția de asigurări sociale de sănătate, urmare inspecției fiscale efectuate pentru perioada 01.01.2017-31.12.2017, organele de inspecție fiscală au constatat că dl. **X, jud. Iași** s-a înregistrat în data de 05.07.2013 în calitate de dezvoltator imobiliar și desfășoară activitate independentă, cu regularitate, în scopul obținerii de venituri.

Organele de inspecție fiscală precizează că, pentru perioada 01.01.2017-31.05.2017, potrivit art.64 alin.(1) și art.68 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit un impozit pe venit în sumă de S lei, acest impozit nefiind datorat conform art. 1 alin.82) din Legea nr.29/15.01.2018 privind anularea unor obligații fiscale.

Pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017, organele de inspecție fiscală, în baza actelor financiar-contabile prezentate de contestator, au stabilit un venit net în sumă de S cu un impozit aferent în sumă de **S lei**.

Urmare analizării documentelor depuse de **dlui X, jud. Iași** în ceea ce privește transferul de active, organele de inspecție fiscală au constatat că "operațiunea este o livrare de bunuri între: X identificat prin CUI RO X (cel care a dedus toate cheltuielile de construire plus TVA aferentă) și X identificat prin CNP X (cel care a majorat capitalul social al S.C X S.R.L.Iași), operațiune impozabilă

conform prevederilor art.67 și art.68 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal", stabilind un venit impozabil suplimentar în sumă de S lei (S lei valoare brută -Slei taxa pe valoarea adăugată) cu un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei** (S lei X 16/100).

Astfel pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe venit în sumă totală de **S lei (S lei +S lei)**, aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei (S lei + S lei).

Totodată, în baza prevederilor art.156, art.170 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2017-31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** (S lei baza impozabilă X 5,5% X 7 luni- aferentă perioadei 01.06.2017-31.12.2017)

Organele de inspecție fiscală menționează că pentru anul 2017, conform prevederilor art.170 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza lunară de calcul nu poate fi mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut pentru care se stabilește contribuția. Astfel pentru anul 2017 câștigul salarial mediu brut a fost de 3.135 lei, conform Legii nr.7/2017, iar baza impozabilă lunară nu poate depăși plafonul de 15.655 lei.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile **dlui X, jud. Iași**, CNP X, persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA, CUI RO X, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

A. Aspecte procedurale

Referitor la susținerea societății cu privire la faptul că a "*formulat punct de vedere în temeiul art.130 din Legea nr.207/2015, pe care inspectorii fiscali nu l-au luat în considerare, încălcându-se în acest mod dip. art.130 alin.(5) din Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiind astfel nemotivat (art.46 alin.(2) lit.e și f) din Codul de procedură fiscală*"

Potrivit art. 9, art. 46, art.55, art. 73, art. 97, art. 130 și art. 131 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 9. - (1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei".

"Art. 46. – (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) **datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;**

d) **obiectul actului administrativ fiscal;**

e) **motivele de fapt;**

f) **temeiul de drept; (...)**

j) **mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului."**

"Art. 55. –(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege. "

"Art. 73. – (2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii."

"Art. 97. - Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și quantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă".

" ART. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului /plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

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

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.

ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului /plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare. (...)"

În speță sunt incidente și prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare fiscală nr.3771/23.12.2015 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente utilizate în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- din actele administrative fiscale atacate, respectiv Decizia de impunere nr. X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și Decizia de impunere nr. X din 04.04.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, reiese că organele de inspecție fiscală au respectat instrucțiunile de completare a formularului "*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice*" și "*Decizie de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice*", în cuprinsul acestora regăsindu-se motivele de fapt și temeiurile de drept care au stat la baza stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, actele administrativ fiscale emise în urma inspecției fiscale ne reprezentând elemente care să atragă nulitatea acestora, fapt pentru care motivația contestatarii potrivit căruia constatările organului nu au fost argumentate nu poate fi reținut, în soluționarea favorabilă a cauzei.

- la Capitolul VI –Discuția finală cu contribuabilul din Raportul de inspecție fiscală nr. X04.04.2019, organele de inspecție fiscală au prezentat sinteza punctului de vedere al contribuabilului, pag.22-29, precizând că "*depunerea punctului de vedere nu schimbă constatările din raportul de inspecție fiscală*", astfel încât nu se poate reține că a fost încălcat dreptul la apărare al contestatorului. Pe de altă parte, din aspectele menționate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală coroborate cu documentele existente la dosarul

cauzei reiese faptul că **dl X, jud. Iași** cunoștea poziția organelor de inspecție fiscală în privința considerării că operațiunea de aport în natură la capitalul social nu îndeplinește condițiile pentru a fi considerată un transfer de active (de afacere) în accepțiunea art. 270 alin. (7) Cod fiscal și, prin urmare, nu este o operațiune neimpozabilă din punct de vedere al TVA și impozitului pe venit.

B. Aspecte de fond

3.1 În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, în sumă de **Slei** prin Decizia de impunere nr. X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/ 04.04.2019

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au procedat în mod corect și legal la calcularea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă tranzacției constând în aportul unui imobil în curs de execuție și teren (21 loturi) la capitalul social al S.C X S.R.L. Iași, în condițiile în care nu au verificat îndeplinirea tuturor condițiilor pentru calificarea tranzacției drept transfer de active neimpozabil și au aplicat sancțiunea colectării taxei pe valoarea adăugată fără să precizeze scopul fiscal pentru care tranzacția a fost taxată și elementele care au conturat scopul fiscal identificat.

In fapt, organele de inspecție fiscală au efectuat inspecția fiscală la **dl X, jud. Iași**, CNP X, persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA, CUI RO X, în urma căreia au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. X/04.04.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, prin care, pentru perioada 01.07.2017-31.07.2018, au stabilit suplimentar de plată suma de **Slei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală precizează că în timpul controlului, **dl X, jud. Iași** a prezentat următoarele documente:

-Contractul de transfer active încheiat în data de 13 decembrie 2017, în care se specifică că proprietatea imobiliară a trecut din patrimoniul contribuabilului în patrimoniul S.C X S.R.L Iași, CUI RO X, printr-un transfer de active, operațiune scutită de TVA conform prevederilor art.270 alin.7 din Codul fiscal, cu un preț de S lei;

-Contractul de cesiune nr.X /22.12.2017, prin care contribuabilul cesează către S.C X S.R.L Iași toate încasările realizate de persoana fizică X înregistrată în scopuri de TVA, provenite din antecontractele și contractele de vânzare cumpărare încheiate pentru apartamentele din blocul edificat în str. X nrX;

-Hotărârea Adunării Generale a Asociaților S.C X S.R.L., CUI RO X din data de 27 decembrie 2017, tehnoredactată la BNP X, prin care se majorează

capitalul social al societății la valoarea de S lei, prin aportul la capitalul social, în natură, cu proprietatea imobiliară din loc. Iași, str. X nr.X, respectiv 21 de loturi.

Urmare analizării documentelor prezentate de **dl X, jud. Iași** și a Balanței de verificare la 31.12.2017 a societății X S.R.L anexată la situațiile financiare depuse la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, organele de inspecție fiscală au stabilit:

-Din analiza balanței de verificare a S.C X S.R.L. s-a constatat că societatea a majorat capitalul social pe seama aportului la capitalul social al acționarilor/asociaților, "dar nu s-a evidențiat obligația de plată a societății față de vânzătorul X, nefiind de fapt o operațiune de transfer de active ci o operațiune de majorare a capitalului social, în natură, de către două persoane fizice cu bunuri proprietate personală și care au fost dobândite prin preluarea cu titlu gratuit de pe cod fiscal X."

-Deținătorul proprietății imobiliare în valoare de S lei este X identificat prin CUI RO X ("cel care a dedus toate cheltuielile de construire plus TVA aferentă" și "nu X identificat prin CNP X8 (cel care a majorat capitalul social al S.C X S.R.L. Iași)").

Asfel organele de inspecție fiscală, în baza art.11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că "operațiunea este o livrare de bunuri între: X identificat prin CUI RO X (cel care a dedus toate cheltuielile de construire plus TVA aferentă) și X identificat prin CNP X (cel care a majorat capitalul social al S.C X S.R.L.Iași), operațiune impozabilă conform prevederilor art.270 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr. 227/ 2015 privind Codul fiscal", iar în baza prevederilor 281 alin.(6) din Codul fiscal, au stabilit o taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de S lei "utilizând procedeul sutei mărite astfel :S x 19/119 = S lei ".

Se menționează că, la data de 31.07.2018, **dl X, jud. Iași** avea declarat și înregistrat o taxă pe valoarea adăugată de recuperat în sumă de S lei, iar urmare stabilirii taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei, "contribuabilul datorează o TVA de plată în sumă de S lei."

DI X, jud. Iași, CNP X, precizează că, X și X fiind coproprietari ai terenului situat în municipiul Iași, str. X, nr. X, jud. Iași intenționând să desfășoare activități economice s-au asociat în acest scop, iar în baza prevederilor art. 316 alin. (1) din Codul fiscal, **dlui X, jud. Iași** i s-a atribuit cod de TVA, RO X, la cererea acestuia.

Ulterior, datorită modificării tratamentului fiscal aplicabil persoanelor fizice impozabile s-a procedat la transferul de active din patrimoniul asocierii X, CNP X și X, CNP X, reprezentată fiscal prin X, cod fiscal RO X, către persoană juridică S.C X S.R.L, CUI RO X. Transferul de active s-a efectuat prin aport în natură la capitalul societății S.C X S.R.L, conform art. 270 alin. (7) din Codul fiscal.

Se menționează că prin Hotărârea Adunării Generale a Asociaților al S.C X S.R.L, din 27.12.2017, asociații X, împreună cu X au realizat un aport în natură prin care au majorat capitalul social al Societății X S.R.L cu suma de S lei, aportul constând în transferarea activelor reprezentate de proprietatea imobiliară,

deținută în coproprietate de cei doi asociați, amplasată în intravilanul municipiului Iași, str. X compusă dintr-un număr de 21 de loturi de teren și construcția – bloc de locuințe având regimul de înălțime S+P+9E, aflată în curs de edificare.

Se subliniază faptul că anterior hotărârii AGA, a fost încheiat Contractul de cesiune nr. X din 22.12.2017, prin care contribuabilul X, CNP X, cod fiscal RO X, a cesionat către S.C X S.R.L toate încasările realizate de persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA X, provenite din antecontractele și contractele de vânzare cumpărare încheiate pentru apartamentele din blocul edificat în municipiul Iași, str. X nr. X, precum și Contractul de transfer de active din data de 13.12.2017 prin care s-a menționat că proprietatea imobiliară a trecut din patrimoniul contribuabilului în patrimoniul S.C X S.R.L, printr-o operațiune de transfer de active, operațiune neimpozabilă din punct de vedere al TVA, conform art. 270 alin. (7) Cod fiscal.

DI X, jud. Iași, CNP X, persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA, CUI RO X, menționează că tranzacția economică desfășurată corespunde definiției de la art. 270, alin. (7) din Codul Fiscal: "Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, precum vânzarea sau aportul în natură la capitalul unei societăți, **nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România în sensul art. 266 alin. (2), în condițiile stabilite prin normele metodologice. Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România în sensul art. 266 alin. (2). Atât în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, cât și în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege."**

Se precizează că toate condițiile menționate în cadrul normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal au fost îndeplinite, respectiv :

- Transferul este realizat între două persoane impozabile;
- Activele transferate constituie, din punct de vedere tehnic, o structură independentă (bloc de locuințe și anexe funcționale), capabilă să desfășoare activități economice separate;
- Părțile au încheiat un contract în formă scrisă privind transferul de active;
- Societatea comercială a oferit o declarație pe propria răspundere prin care s-a angajat să continue activitatea preluată și să nu o lichideze imediat;
- Societatea a continuat integral activitatea preluată, a realizat investiții suplimentare și a obținut produse finite. Produsele au fost comercializate, iar societatea a înregistrat profit și a plătit TVA la bugetul de stat aferente aceluiași bloc care mai este impozitat încă o dată de către organele de inspecție fiscală.

Se precizează că Hotărârea Adunării Generale ale societății beneficiare reprezintă documentul juridic de transpunere a voinței părților – forma juridică legală aleasă pentru transferul de active, prevăzută expres la art. 270 alin.(7) din Codul fiscal " [...] precum vânzarea sau aportul în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă [...]";

Se menționează că scopul introducerii art. 270 alin.(7) în normele legislative, interpretat conform prevederilor art. 13 din Codul de procedură fiscală, este de a oferi investitorilor flexibilitatea necesară pentru a continua și finaliza investițiile în diverse activități economice.

Se opinează că prin interpretarea făcută, organul de inspecție fiscală a încălcat prevederile art. 3 lit. b) din Codul fiscal: "*Principiile fiscalității: b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale.*"

În drept, potrivit art. 270 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"CAPITOLUL IV - Operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei

ART. 270 - Livrarea de bunuri

(...)

(7) Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, precum vânzarea sau aportul în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România în sensul art. 266 alin. (2), în condițiile stabilite prin normele metodologice. Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România în sensul art. 266 alin. (2). Atât în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, cât și în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege (...)"

Coroborat cu pct.(8) și (9) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"8) Transferul de active prevăzut la art. 270 alin. (7) din Codul fiscal este un transfer universal de bunuri și/sau servicii, acestea nemaifiind tratate individual, ci ca un tot unitar la persoana impozabilă cedentă, indiferent dacă este un transfer total sau parțial de active. Se consideră transfer parțial de active, în sensul art. 270 alin. (7) din Codul fiscal, transferul tuturor activelor sau al unei părți din activele investite într-o anumită ramură a activității economice, dacă acestea constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate. De asemenea, se consideră că transferul parțial are loc și în cazul în care bunurile imobile în care sunt situate activele transferate de cedent nu sunt înstrăinate, ci realocate altor ramuri ale activității aflate în uzul cedentului. Simplul transfer al unor active nu garantează posibilitatea continuării unei activități economice în orice situație. Pentru ca o operațiune să poată fi considerată transfer de active, în sensul art. 270 alin. (7) din Codul fiscal, primitorul activelor trebuie să facă dovada intenției de a desfășura activitatea economică sau partea din activitatea economică care i-a fost transferată, și nu să lichideze imediat activitatea respectivă și, după caz, să vândă eventualele stocuri. Primitorul activelor are obligația să transmită cedentului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte îndeplinirea acestei condiții. Pentru calificarea unei activități ca transfer de active nu este relevant dacă primitorul activelor este autorizat pentru desfășurarea activității care i-a fost transferată sau dacă are în obiectul de activitate respectiva activitate. În acest sens a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cazul C-497/01 - Zita Modes. Cerințele prevăzute de prezentul alineat nu se aplică în cazul divizării și fuziunii, care sunt în orice situație considerate transfer de active conform art. 270 alin. (7) din Codul fiscal.

(9) Persoana impozabilă care este beneficiarul transferului prevăzut la alin. (7) este considerată ca fiind succesorul cedentului, indiferent dacă este înregistrată în scopuri de taxă sau nu. Beneficiarul va prelua toate drepturile și obligațiile cedentului, inclusiv pe cele privind livrările către sine prevăzute la art. 270 alin. (4) din Codul fiscal, ajustările deducerii prevăzute la art. 304 și 305 din Codul fiscal. Dacă beneficiarul transferului este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal și nu se va înregistra în scopuri de TVA ca urmare a transferului, va trebui să plătească la bugetul de stat suma rezultată ca urmare a ajustărilor conform art. 270 alin. (4), art. 304, 305, 306 sau 332 din Codul fiscal, după caz, și să depună în acest sens declarația prevăzută la art. 324 alin. (8) din Codul fiscal. Momentul de referință pentru determinarea datei de la care începe ajustarea taxei, în cazul bunurilor de capital, nu este data transferului, ci data obținerii bunului de către cedent, conform art. 305 sau 332 din Codul fiscal, după caz. Cedentul va trebui să transmită cesionarului o copie de pe registrul bunurilor de capital, dacă acestea sunt obținute după data aderării. Aplicarea regimului de taxare

pentru transferul de active de către persoanele impozabile nu implică anularea dreptului de deducere a taxei la beneficiar, dacă operațiunile în cauză sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune, cu excepția situației în care se constată că tranzacția a fost taxată în scopuri fiscale."

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă, transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive indiferent dacă este realizat ca urmare a **vânzării** sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea, **ori ca aport în natură la capitalul unei societăți**.

Astfel, art. 270 alin. (7) din Codul fiscal reglementează expresis verbis faptul că transferul de active sau părți de active are loc, în înțelesul taxei pe valoarea adăugată, și în cazul în care operațiunea este realizată ca urmare a aportului în natură la capitalul social, nu numai atunci când operațiunea are loc ca urmare a divizării, fuziunii .

Potrivit punctului (7) alin. (8) din Normele metodologice ale Codului fiscal, pentru ca o operațiune să poată fi considerată transfer de active, în sensul art. 270 alin. (7) din Codul fiscal, primitorul activelor trebuie să facă dovada intenției de a desfășura activitatea economică sau partea din activitatea economică care i-a fost transferată, și nu să lichideze imediat activitatea respectivă și, după caz, să vândă eventualele stocuri.

Primitorul activelor are obligația să transmită cedentului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte îndeplinirea acestei condiții.

Pentru calificarea unei activități ca transfer de active nu este relevant dacă primitorul activelor este autorizat pentru desfășurarea activității care i-a fost transferată sau dacă are în obiectul de activitate respectiva activitate.

Conform art. 320 alin. (12) din Codul fiscal, transferul parțial sau integral de active, prevăzut la art. 270 alin. (7) și la art. 271 alin. (6), se va evidenția într-un document întocmit de părțile implicate în operațiune, fiecare parte primind un exemplar al acestuia. Acest document trebuie să conțină următoarele informații:

- a) un număr de ordine secvențial și data emiterii documentului;
- b) data transferului;
- c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 316, al ambelor părți, după caz;
- d) o descriere exactă a operațiunii;
- e) valoarea transferului.

Chiar dacă tratamentul fiscal aplicat transferurilor de active are, în fapt, natura unei facilități fiscale pentru persoanele impozabile, în contextul aderării la Uniunea Europeană, România s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA, precum și deciziile Curții Europene de Justiție privind opțiunea statelor membre de a exclude transferul totalității activelor sau a unei părți a acestora din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Aplicarea dispozițiilor ce reies din hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene sunt prioritar obligatorii pentru statele membre din momentul apariției lor, așa după cum rezultă din cuprinsul punctelor 45-47 din decizia CJUE C-617/10 – Hans Akerberg Fransson.

Astfel, se reține că Directiva a-VI-a 77/388 din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (77/388/CEE), la art.5(8), prevede:

“(8) În cazul unui transfer, efectuat cu titlu oneros sau nu, sau ca, contribuție la o societate, al totalității activelor sau al unei părți din acestea, statele membre pot considera că nu a avut loc nici o livrare de bunuri și, în acest caz, beneficiarul este considerat succesorul persoanei care a efectuat transferul. Dacă este cazul, statele membre pot lua măsurile necesare pentru a preveni denaturarea concurenței atunci când beneficiarul nu este în totalitate pasibil de plata impozitului.”

Mai mult, se reține că această reglementare constituie o excepție de la regula generală, potrivit căreia livrările de bunuri efectuate cu plată reprezintă operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și, prin urmare, prevederea trebuie interpretată restrictiv, prin respectarea strictă a tuturor condițiilor stabilite de prevederile legale.

Astfel, prevederile Codului fiscal trebuie coroborate cu cele ale pct.7 din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare dat în explicarea prevederilor art.270 alin.(7) din Codul fiscal, care stipulează:

“Transferul de active prevăzut la art. 270 alin. (7) din Codul fiscal este un transfer universal de bunuri și/sau servicii, acestea nemaifiind tratate individual, ci ca un tot unitar la persoana impozabilă cedentă, indiferent dacă este un transfer total sau parțial de active. Se consideră transfer parțial de active, în sensul art. 270 alin. (7) din Codul fiscal, transferul tuturor activelor sau al unei părți din activele investite într-o anumită ramură a activității economice, dacă acestea constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate.”

Din analiza jurisprudenței Curții Europene de Justiție (Dosarul C-497/01 Zita Modes Sarl v.Administration de l'enregistrement et des domaines, 27 noiembrie 2003) reiese că prevederile legale privind transferul de active sunt aplicabile numai în situația în care primitorul activelor are intenția de a desfășura activitatea sau partea de activitate care i-a fost transferată, și nu doar de a lichida imediat activitatea respectivă și de a vinde eventualele stocuri.

De asemenea, potrivit paragrafului nr. 40 din Decizia C-497/01 Zita Modes, conceptul de cesionare a totalității activelor sau a unei părți a acestora trebuie interpretat ca o cesiune a unei companii sau a unei părți independente a unei activități comerciale, și care cuprinde elemente corporale și, după caz,

necorporale care constituie împreună o întreprindere sau o parte a unei întreprinderi capabilă să desfășoare o activitate economică independentă.

Prin urmare, resursele transferate trebuie să constituie o structură independentă din punct de vedere tehnic, capabilă să efectueze activități economice separate, iar primitorul lor trebuie să continue activitatea sau partea din activitatea economică ce i-a fost transferată, fără să existe intenția lichidării afacerii.

Pentru a vorbi de un transfer de active în afara sferei de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, se au în vedere mijloacele fixe, echipamentele, stocurile, clienții, furnizorii, resursele umane, cu alte cuvinte factorii ce au relevanță în afacere în raport de natura activității transferate.

Astfel, pentru a califica o tranzacție drept transfer de active neimpozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, atât persoanele impozabile implicate, vânzătorul și cumpărătorul, cât și organele fiscale trebuie să aibă în vedere ansamblul elementelor tranzacționate și modalitatea concretă în care se realizează operațiunea, astfel încât între părți să nu se realizeze o simplă vânzare de bunuri, ci o **veritabilă "transferare a afacerii" de la vânzător la cumpărător**, caracterizată prin posibilitatea tehnică și funcțională a cumpărătorului de a continua în mod independent activitate economică careia i-au fost atribuite inițial elementele tranzacționate, dar și prin intenția acestuia de a continua aceeași activitate, fără lichidarea imediată a afacerii cumpărate și vânzarea stocurilor.

Potrivit dispozițiilor interne, a prevederilor art. 270 alin. (7) din Codul fiscal și a normelor metodologice date în aplicarea acestui text de lege, pe fond transferul de active (sau de afacere, în accepțiunea dată de aquis-ul comunitar) presupune că livrarea de bunuri este tratată ca un tot unitar, nu la nivelul individual al operațiunii pentru fiecare bun, iar din această perspectivă, operațiunea în ansamblul său nu intră în baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată și nu se supune acesteia, dacă sunt îndeplinite, în mod cumulativ, anumite condiții legate de bunurile respective, de calitatea fiscală a primitorului acestora și de intenția celui la care au fost transferate bunurile de a continua activitatea economică pentru care bunurile au fost utilizate inițial.

În cazul unei tranzacții, între persoane chiar afiliate, ce vizează transferul unor active de producție esențiale (utilaje tehnologice, materii prime, obiecte de inventar etc.), a unor drepturi și obligații stabilite în baza unor convenții, a personalului de specialitate, a clientelei, respectiv furnizorilor, etc, "*care au generat o structură tehnică capabilă să desfășoare activitate economică separată*", a determinat recunoașterea indubitabilă de către instanța supremă prin Decizia nr. 2748/2013 din 05 martie 2013, a faptului că "*ne aflăm în situația unei tranzacții compatibile cu prevederile art. 128 alin. 7 din Codul fiscal,*" respectiv art.270 alin.(7) din noul Cod fiscal.

În activitatea practică, cea mai importantă problemă o reprezintă identificarea nivelului suficient acceptat al ansamblului elementelor transferate care să permită continuarea unei activități economice autonome, încât să facă

posibilă încadrarea în cerințele acceptate pentru calificarea operațiunii ca fiind "vânzare de afacere" (a se vedea Hotărârea Christel Schriever C-444/10, punctul 25). Activitatea economică desfășurată în cauză determină necesitatea ca ansamblul elementelor transferate să cuprindă, printre altele, atât bunuri mobile, cât și bunuri imobile (a se vedea Hotărârea Christel Schriever C-444/10, punctul 26). În situația în care activitatea economică constă în exploatarea unui ansamblu indivizibil de bunuri mobile și imobile (ex.: teren și construcție cum este situația în speță), a unor spații comerciale sau industriale echipate cu instalații fixe necesare pentru continuarea activității economice (ex.: instalația de frig, instalațiile electrice, etc.), aceste bunuri trebuie să facă parte din elementele înstrăinate pentru a fi vorba despre transferul tuturor activelor sau a unei părți a acestora (a se vedea Hotărârea Christel Schriever C-444/10, punctul 28).

Având în vedere prevederile legale de mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele contestatorului și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

◀ DI "X, (...), CNP X, persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA având CIF RO X " și X, CNP X, având intenția comună "de a se asocia în vederea obținerii de rezultate financiare, prin edificarea construcției autorizate și valorificarea acesteia și a unei părți de teren, către persoane fizice sau juridice, ulterior finalizării construcției," au hotărât încheierea "Contract de asociere nr.01/29 septembrie 2015" întocmit de avocat X.

În contractul de asociere nr.X/29.09.2015, la art.4 este precizat:"4.1 Domnul X va finanța lucrările de construcție, prin efectuarea plăților direct la constructor/vânzător, în baza facturilor fiscale, (...)

4.2 Domnul X va asigura întocmirea contabilității asocierii, evidențierea cheltuielilor și a veniturilor aferente, depunerea declarațiilor fiscale, inclusiv deconturile de TVA, (...), va achita impozitele aferente tranzacțiilor efectuate" iar la art.5, punct 5.1 se precizează:"Rezultatele financiare nete obținute în urma valorificării imobilelor vor fi împărțite de către părțile contractate după cum urmează:

a)doamna X va beneficia de un procent în cuantum de 50% din profitul net aferent valorificării imobilelor;

b)domnului X va beneficia de un procent în cuantum de 50% din profitul net aferent valorificării imobilelor."

◀Conform "Contract de transfer active" din data de 13.12.2017, anexat în copie la dosarul cauzei, încheiat între "X PF, CNP X, cu sediul social în localitatea Iași, str. X, nr.X, jud. Iași, cod fiscal RO X, persoana desemnată ca reprezentant fiscal al asocierii conform contract de asociere nr.1/29 septembrie 2015 și X, (...), având CNP - X-în calitate de CEDENT" și S.C X S.R.L., Iași, CUI X, "în calitate de CESIONAR", "CEDENTUL cesionează, fără nici o rezervă pentru sine, cesionarului, iar Cesionarul preia de la CEDENT activele reprezentând proprietate imobiliară în curs de construcție, în intravilanul municipiului Iași, strada X, numărul 28, județul Iași, deținut în mod exclusiv de CEDENT.

Activele transferate astfel includ, nelimitativ următoarele:

-Construcția de locuit (C1) situată pe Lotul nr.1 de teren (...), strada X , nr.28, construită inițial în regim S+P+8 E , (...)

-LOTUL NR.1 (...)

-LOTUL NR .21(...)

2.2 Operațiunea se încadrează în prevederile art.270 alineatul 7 din Codul fiscal și art.266 alin.2(...)

2.3 Prețul contractului este determinabil, stabilit la valoarea nominală a activelor -Xron, contravaloarea acestora urmând a fi plătite într-un interval de maxim 24 luni de la data vânzării imobilelor către CESIONAR, acesta având obligația să notifice CEDENTULUI cu privire la începerea vânzării activelor.

2.4 (...) Transferul de active se face în vederea majorării capitalului social prin aport în natură de către S.C X S.R.L."

◀Conform Hotărârii Adunării Generale a Asociațiilor S.C X S.R.L., din data de 27.12.2017, anexată în copie la dosarul cauzei, asociații "X -MIHAI, (...) CNP X, Cod fiscal RO X și X, (...), CNP X" au decis "Majorarea capitalului social de la 200 ron la Sron prin aport în natură al asociațiilor X-MIHAI și X (...).

Aportul în natură în valoare de X ron, constă în proprietate imobiliară, din care:

1. **X RON** reprezentând LOTUL 1-corpul de proprietate identificat cu numărul cadastral provizoriu X, situat în intravilanul municipiului Iași, str. X, numărul X, (...)

2. **X ron** reprezentând LOTUL 2 (...), format din terenul în suprafață de 13 mp categoria de folosință curți-construcții;

3. **X ron** reprezentând LOTUL 3 (...), format din terenul (...)

4. **X ron** reprezentând LOTUL 4 (...), format din terenul (...)

5. **X ron** reprezentând LOTUL 5 (...), format din terenul (...)

6. **X ron** reprezentând LOTUL 6 (...), format din terenul (...)

7. **X ron** reprezentând LOTUL 7 (...), format din terenul (...)

8. **X ron** reprezentând LOTUL 8 (...), format din terenul (...)

9. **X ron** reprezentând LOTUL 9 (...), format din terenul (...)

10. **X ron** reprezentând LOTUL 10 (...), format din terenul (...)

11. **X ron** reprezentând LOTUL 11 (...), format din terenul (...)

12. **X ron** reprezentând LOTUL 12 (...), format din terenul (...)

13. **Xron** reprezentând LOTUL 13 (...), format din terenul (...)

14. **X ron** reprezentând LOTUL 14(...), format din terenul (...)

15. **X ron** reprezentând LOTUL 15 (...), format din terenul (...)

16. **X ron** reprezentând LOTUL 16 (...), format din terenul (...)

17. **X ron** reprezentând LOTUL 17 (...), format din terenul (...)

18. **X ron** reprezentând LOTUL 18 (...), format din terenul (...)

19. **X ron** reprezentând LOTUL 19 (...), format din terenul (...)

20. **X ron** reprezentând LOTUL 20 (...), format din terenul (...)

21. **X ron** reprezentând LOTUL 21(...)"

Hotărârea Adunării Generale a Asociațiilor S.C X S.R.L., din data de 27.12.2017 a fost autentificată de către Biroul Individual Notarial X, cu numărul 3275/2017 din data de 28 decembrie 2017, dar conform acestei hotărâri anexată în duplicat la dosarul cauzei, asociații "X -X, (...) CNP X și X, (...), CNP X" au decis majorarea capitalului social de la "200 ron la X ron prin aport în natură al asociațiilor X-X și X (...)" .

Prin încheierea de rectificare nr.X/2019 din data de 03.04.2019, emisă de Biroul Notarial Pohoată Public X, anexată în copie la dosarul cauzei, s-a dispus "rectificarea hotărârii Adunării Generale a Asociațiilor autentificat sub nr. X/28..12.2017 (...), în sensul că asociatul **X are atribut de identificare fiscală RO X**"

Conform "Certificat de înregistrare depunere și menționare acte" din data de 05.04.2019 și Rezoluției nr.X/04.04.2016, emise de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași, anexate în copie la dosarul cauzei, s-a înregistrat în registrul comerțului Încheierea de rectificare nr. X din 03.04.2019.

◀Conform "Act constitutiv al societății comerciale cu răspundere limitată X", autentificat sub nr. X/2017 din 28.12.2017 de Biroul Individual Notarial X, anexat în copie la dosarul cauzei, "subsemnații X -X, (...) CNP X și X, (...), CNP X (...)" au convenit înființarea unei societăți comerciale cu răspundere limitată denumită **X (...)**".

La Capitolul III-Capital social, părți sociale din "Act constitutiv al societății comerciale cu răspundere limitată X", art. 3.1 se precizează:

"Asociații au convenit ca societatea să aibă un capital social de Sron, divizat în X părți sociale, (...) după cum urmează:

(....)

din care :

-X ron, aport în numerar;

-X ron, aport în natură, proprietate deplină și exclusivă a asociațiilor **X - MIHAI și X, (...)**", act constitutiv ce a fost rectificat prin Încheierea de rectificare nr.X/2019 din 03.04.2019 de Biroul Notarial Public X, rectificare ce constă în faptul că "asociatul **X-X are atribut de indentificare fiscală RO X**", înscrisă la Oficiul Registrului Comerțului, conform Certificat de înregistrare mențiuni din data de 04.04.2019 și Rezoluției nr. X/03.04.2019, anexate în copie la dosarul cauzei.

◀Conform "Contract de cesiune" autentificat sub nr. X/2017 din data de 22.12.2017, "X, (...), CNP X, persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA având CIF RO X " și X, CNP X, în calitate de cedent au "cesionat cu titlu gratuit" societății S.C X S.R.L "toate drepturile și obligațiile (și accesoriile acestora) ce decurg" din antecontractele și contractele încheiate pentru apartamentele situate în municipiul Iași, str. X, nr.X.

◀În Declarația din data de 13.12.2017, dată de administratorul S.C X S.R.L., anexată în copie la dosarul cauzei, se precizează:

"având în vedere Contractul de transfer active din data de 13.12.2017, prin aport la capitalul social, prin care se aprobă cedarea deplină a activelor și pasivelor proprietate ale cedenților **X PF**, CNP X, (...), cod fiscal RO X, persoană

desemnată ca reprezentant fiscal al asocierii conform contract de asociere nr.1/29 septembrie 2015 și X , (...) având CNP -X către cesionarul societatea X S.R.L,

societatea X S.R.L intenționează și se angajează să continue activitatea cesionată de la Cedent- activitatea de dezvoltare și promovare imobiliară, (...)"

◀În Raportul de inspecție fiscală nr.X/04.04.2019 la capitolul III- "Constatări privind obligațiile principale verificate", pag. 7/31, organele de inspecție fiscală precizează:

"In luna ianuarie 2018 a fost înregistrat Contractul de cesiune nr.X/22.12.2017, încheiat pe baza Hotărârii Adunării Generale a Asociaților a SC X SRL, CZUI X, prin care X, CNP X și X, CNP X (reprezentată de mandatar X CNP X) majorează capitalul social al SC X SRL de la 200 lei la Slei.

Majorarea capitalului social a societății nou înființate s-a realizat prin aport în natură a unui corp de clădire situat în municipiul Iași, str. X, nrX jud. Iași, în valoare de X lei, format din:

- teren în suprafață de 708 mp;
- construcția identificată cu nr. Cadastral X-C1 în regim de S+P+8E;
- etajul 9 al construcției în curs de edificare:

Deasemenea, majorarea capitalului social s-a realizat și prin cesionarea unui număr de 19 loturi în valoare de S lei fiecare, însumând în totalitate valoarea de S lei.

Aportul la capitalul social, în final în valoare de S lei este format din:
S lei (clădire) + Slei (20 loturi a S lei). "

La pag.9/31 din Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală precizează:

" (...) în timpul inspecției fiscale desfășurate la acest contribuabil, organului de inspecție fiscală i s-a pus la dispoziție, etapizat, următoarele documente:

1)- Contractul de cesiune nr.X/22.12.2017, prin care contribuabilul cesionează către S.C X S.R.L Iași toate încasările realizate de persoana fizică înregistrată în scopuri de TVA, X, provenite din antecontractele și contractele de vânzare cumpărare încheiate pentru apartamentele din blocul edificat în str. X nr.X;(...

2)- Hotărârea Adunării Generale a Asociaților S.C X S.R.L., CUI RO X din data de 27 decembrie 2017, tehnoredactată la BNP X, prin care se majorează capitalul social al societății la valoarea de Slei, prin aportul la capitalul social, în natură, cu proprietatea imobiliară din loc. Iași, str. X nr.X, respectiv 21 de loturi.(...

3)- Contractul de transfer active încheiat în data de 13 decembrie 2017, în care se specifică că proprietatea imobiliară a trecut din patrimoniul contribuabilului în patrimoniul S.C X S.R.L Iași, CUI RO X, printr-un transfer de active, operațiune scutită de TVA conform prevederilor art.270 alin.4 din Codul fiscal, cu un preț de X lei.

(...)

Analizând toate aceste documente și în plus Balanța de verificare la 31.12.2017 a SC X S.R.L anexată la situațiile financiare depuse la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, în care se poate observa modul de înregistrare în evidența contabilă a societății a acestei tranzacții, organul de inspecție fiscală a stabilit următoarele:

•Din Balanța de verificare a S.C X S.R.L Iași, CUI RO X, se poate constata că această operațiune a fost înregistrată în

Contul 1012 "Capital subscris și vărsat"

Contu 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"

Contul 331 "Produse în curs de execuție"

•Din analiza balanței se constată că s-a majorat capitalul social pe seama aportului la capitalul social al acționarilor/asociaților, dar nu s-a evidențiat obligația de plată a societății față de vânzătorul X, nefiind de fapt o operațiune de transfer de active ci o operațiune de majorare a capitalului social, în natură, de către două persoane fizice cu bunuri proprietate personală și care au fost dobândite prin preluarea cu titlu gratuit de pe cod fiscal X.

•În concluzie, operațiunea în sine nu prezintă un TRANSFER DE ACTIVE ci doar un aport la capitalul social al societății SC X SRL Iași, CUI RO X.

(...)

Întrucât deținătorul proprietății imobiliare în valoare de X lei este X identificat prin CUI RO X (cel care a dedus toate cheltuielile de construire plus TVA aferentă și nu X identificat prin CNP X (cel care a majorat capitalul social al S.C X S.R.L. Iași), CUI RO X, organul de inspecție fiscală în baza prevederilor art.11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, stabilește:

operațiunea este o livrare de bunuri între: X identificat prin CUI RO X (cel care a dedus toate cheltuielile de construire plus TVA aferentă) și X identificat prin CNP X (cel care a majorat capitalul social al S.C X S.R.L.Iași), operațiune impozabilă conform prevederilor art.270 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal."

În prezenta cauză se reține că anumite elemente de fapt, care, coroborate și privite în ansamblul lor, conduc la ideea că dl **X, jud. Iași**, CNP X, persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA, CUI RO X, dezvoltator imobiliar, a transferat către S.C X S.R.L Iași, CUI RO X, o ramură a activității sale economice, respectiv activele reprezentând proprietate imobiliară în curs de construcție din intravilanul municipiului Iași, strada X, nr. X, județul Iași, care pot fi considerate o structură independentă.

În speță este relevant faptul că activitatea economică transferată constă în construcție imobiliară în curs de execuție "în regim S+P+8 E" și a unui număr de 21 loturi de teren, astfel, prin transferul de active se poate asigura continuarea activității datorită transferării și a tuturor încasărilor realizate de persoana fizică X înregistrată în scopuri de TVA, provenite din antecontractele și contractele de vânzare cumpărare încheiate pentru apartamentele din blocul edificat în str. X nr.X.

Astfel, din cuprinsul dispozițiilor reglementate atât de art. 270 alin.(7) din Codul fiscal (legislația națională), cât și de art. 19 din Directiva 2006/112/CE (legislația comunitară) rezultă că transferul tratat ca operațiune ce nu reprezintă o livrare de bunuri este, în fapt, **un transfer de afacere, indiferent dacă implică un transfer total sau parțial de active și indiferent dacă un astfel de transfer este realizat ca urmare a vânzării sau aportul în natură la capitalul societății primitoare.**

Astfel, se reține că noțiunea de "*transfer [...] al tuturor activelor sau al unei părți a acestora*" a fost interpretată de Curtea Europeană de Justiție în sensul că aceasta include transferul unui fond de comerț sau al unei părți autonome dintr-o întreprindere cuprinzând elemente corporale și, dacă este cazul, necorporale care, împreună, constituie o întreprindere sau parte a unei întreprinderi susceptibile să desfășoare o activitate economică autonomă, dar că aceasta nu include simpla cesiune de bunuri, precum vânzarea unui stoc de produse (paragr. 40 din Hotărârea data în cazul C-497/01 Zita Modes).

Totodată, din jurisprudența degajată în cazurile C- 408/98 Abbey National, C-497/01 Zita Modes și C-137/02 Faxworld reiese că transferul de active se refera la o multitudine de resurse tangibile și intangibile care facilitează dezvoltarea unei activități economice care urmărește un obiectiv precis.

Resursele transferate trebuie să constituie o structură independentă din punct de vedere tehnic, capabilă să efectueze activități economice separate, iar primitorul lor trebuie să continue activitatea sau partea din activitatea economică ce i-a fost transferată, fără să existe intenția lichidării afacerii.

Toate aceste interpretări ale jurisprudenței comunitare au fost integrate și explicitate în legislația națională la pct.8 și pct.9 din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare. În plus, legiuitorul național a precizat expres la pct.9 din Normele amintite că beneficiarul transferului de active este considerat ca fiind succesorul cedentului indiferent dacă este înregistrată în scopuri de taxă sau nu, iar beneficiarul va prelua toate drepturile și obligațiile cedentului, inclusiv pe cele privind livrările către sine prevăzute la art.270 alin(4) din Codul fiscal, ajustările deducerii prevăzute la art.304 și 305 din Codul fiscal.

Se reține că, potrivit art. 118 alin.(5) și art. 131 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 118- (5) Inspekția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă. "

"Art. 131. - Rezultatul inspekției fiscale

(1) Rezultatul inspekției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspekție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspekție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la articolul 130 aliniatul (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.*

Conform prevederilor art. 113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*"

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-menționat **organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz, iar conform art. 73 alin. (2) "Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii."**

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și **exercite rolul sau activ**, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea **in concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală**, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de aceasta interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Nu pot fi reținute afirmațiile organelor de inspecție fiscală precum că **"operațiunea este o livrare de bunuri între: X identificat prin CUI RO X (cel care a dedus toate cheltuielile de construire plus TVA aferentă) și X identificat prin GNP X (cel care a majorat capitalul social al S.C X S.R.L.Iași), operațiune impozabilă conform prevederilor art.270 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal"** motivat de faptul că:

- noțiunile precum "persoană impozabilă", "operațiuni impozabile" și "activitate economică" sunt transpuse în legislația națională la art. 266 alin.(1) pct

21 și art. 269 alin.(1) și (2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și sunt aplicabile doar din perspectiva TVA. Prin urmare, persoana impozabilă care se înregistrează în scopuri de TVA obține un Cod de înregistrare în scopuri de TVA doar în vederea îndeplinirii obligațiilor declarative și de plată din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, independent de calificarea veniturilor obținute de către acesta din perspectiva altor taxe sau impozite.

-conform art. 269 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, persoana impozabilă este definită ca fiind orice persoană care *desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.*

Totodată, art.269 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal precizează: *"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",* iar conform Capitolul III -Persoane impozabile, pct 4 alin.(4) și (5) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind 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.

-conform art.25 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil "(1) Subiectele de drept civil sunt persoanele fizice și persoanele juridice.(2) Persoana fizică este omul, privit individual, ca titular de drepturi și de obligații civile.(3) Persoana juridică este orice formă de organizare care, întrunind condițiile cerute de lege, este titulară de drepturi și de obligații civile."

-conform art.1 alin.(1) și (2) din Legea nr.29/2018 privind anularea unor obligații fiscale "(1) În cazul tranzacțiilor pentru care s-a aplicat impozitul pe venit din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal al persoanelor fizice, se anulează diferențele de obligații fiscale principale, respectiv impozitul pe venit și contribuțiile sociale, precum și obligațiile fiscale accesorii aferente acestora, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a reîncadrării acestor venituri ca venituri dintr-o activitate independentă, obținute de către persoanele fizice din transferul proprietăților imobiliare care fac parte din patrimoniul afacerii, pe perioadele fiscale de până la 1 iunie 2017, și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi.

Organul fiscal nu reîncadrează veniturile obținute de către persoanele fizice din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal ca venituri dintr-o activitate independentă și nu emite o decizie de impunere în legătură cu o astfel de reîncadrare, pentru perioadele anterioare datei de 1 iunie 2017".

-art.270 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plata următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor **mobile** achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor **mobile** achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri **mobile** corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la art. 305 alin. (1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției."

Prin urmare, având în vedere ca livrarea către sine reglementată de art. 270 alin. (4) Cod fiscal are ca obiect, în mod exclusiv, **bunuri mobile**, este evident ca operațiunea invocată de organul fiscal (așa zis-ul transfer

intrapatrimonial între CIF și CNP) nu se încadrează în sfera livrărilor către sine operațiunea constând într-un transfer de bunuri imobile.

-se are în vedere și adresa nr.X/26.08.2019 emisă de Serviciul Juridic din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, (ca răspuns la adresa nr X/11.06.2019 formulată de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, într-o speță similară cazului de față), prin care serviciul juridic opinează "*prin atribuirea codului de TVA nu s-a creat un subiect distinct de drept fiscal, ci a rămas o singură entitate și anume persoană fizică, ce a devenit, în condițiile legii, plătitoare de TVA.(...)*

Incadrarea ca persoană fizică autorizată nu se poate face atâta vreme cât o persoană nu devine PFA în temeiul unei înregistrări voluntare, prealabile și a unei constituiri de atrimoniu de afectațiune.

*În concluzie, din analiza înscrisurilor transmise, este vorba **de o singură operațiune** constând în **aportul la capitalul social al (...)** de către **persoana fizică (...), CNP (...), persoană impozabilă** deoarece i s-a atribuit un cod TVA, respectiv C.I.F. RO (...)"*

Nu poate fi luat în calcul susținerea organelor de inspecție fiscală precum că "*din bilanța de verificare a SC X SRL Iași, CUI RO X, se poate constata că această operațiune a fost înregistrată în:*

contul 1012 <Capital subscris și vărsat>

contul 456 <Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul>

contul 331 <Produse în curs de execuție>", motivat de faptul că:

-în conformitate prevederile Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu ajutorul contului 101 „Capital” „*se ține evidența capitalului subscris, vărsat și nevărsat, în natură și/sau numerar, de către acționarii/asociații unei entități, precum și a majorării sau reducerii capitalului, potrivit legii*”, iar, cu ajutorul contului 456 „Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul” „*se ține evidența decontărilor cu acționarii/asociații privind capitalul*”.

Deși contraprestația datorată de societate în cazul aportului în natură efectuat de asociați nu își are izvorul în înregistrarea operațiunii în evidențele contabile, prin înregistrarea operațiunii de aport în contul 456-”*Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul*” este evidențiată inclusiv obligația societății față de asociați/ acționari: capitalul social este evidențiat ca pasiv, contravaloarea aporturilor trebuind să fie restituită de societate către asociați/acționari la momentul lichidării societății.

Având în vedere dispozițiile legale invocate și analizând consemnările din cadrul Raportului de inspecție fiscală nr.F-IF X/04.04.2019, organul de soluționare a cotestației reține că **organele fiscale nu au făcut dovada examinării detaliate a tuturor circumstanțelor edificatoare ale cazului**, respectiv:

- *nu au analizat* în niciun fel dacă terenurile și construcția transferată pot fi tratate drept o structură independentă, capabilă să permită efectuarea de activități economice.

- *nu au verificat* dacă societatea primitoare a *intenționat să lichideze imediat* activitatea economică transferată și ***nu i-au solicitat dovezi obiective din care să reiasă demersurile întreprinse în vederea realizării de operațiuni taxabile.***

-nu a verificat dacă valoarea activelor transferate este cea înscrisă în contabilitate (preț de cost) sau au fost transferate la prețul pieții.

Astfel, reiese că elementele de fapt reținute de organele de inspecție fiscală **nu permit stabilirea în ce măsură tranzacția constând în aportul în natură** la capitalul social al S.C X S.R.L, al terenurilor (21 de loturi) și proprietatea imobiliară în curs de construcție din loc. Iași, str. X nr.X din partea asociaților **X și X are sau nu caracterul unui transfer de active neimpozabil** prevăzut la art.270 alin. (7) din Codul fiscal.

În raport de aceste prevederi, organele de inspecție fiscală **nu au specificat care au fost scopurile fiscale urmărite prin taxarea tranzacției și nici care sunt elementele ce denotă scopul identificat**, pentru a aplica sancțiunea colectării TVA. În consecință, față de cele anterior reținute rezultă că cele prezentate de organele de inspecție fiscală în cuprinsul raportului **sunt mai mult decât succinte și nu pot contura starea de fapt fiscală** în legătură cu natura tranzacției constând în aportul la capitalul social al terenurilor (21 de loturi) și proprietatea imobiliară în curs de construcție din loc. Iași, str. X nr.X și a colectării taxei pe valoarea adăugată din partea organelor de inspecție fiscală, astfel încât organul de soluționare a contestației nu poate verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate în ceea ce privește diferența suplimentară de TVA în sumă de **Slei**, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art.276 alin.(1) și art.279, alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

„Art.276

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

„Art. 279 Soluții asupra contestației

(....)

(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal

care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.

Se vor avea în vedere și prevederile punctelor 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicare titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, unde se precizează:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Organul fiscal va avea în vedere și prevederile art.281 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că :

„ART. 281 Comunicarea deciziei și calea de atac

(....)

(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face în termen de 60 de zile în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, de la data aducerii la cunoștința organului fiscal a deciziei de desființare.”

De asemenea, vor ține cont și de prevederile art.129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv :

ART. 129 Refacerea inspecției fiscale

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

Pe cale de consecință, se va desființa Decizia de impunere nr. X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/04.04.2019, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1, pentru suma de **S lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca în termen de 30 zile de la data comunicării deciziei, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă de inspecție fiscală decât să procedeze la refacerea inspecției fiscale, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și acelorași tipuri de obligații fiscale, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele reținute în motivarea prezentei decizii.

3.2 În ceea ce privește suma de **S lei** reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. X/04.04.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/04.04.2019.2019

Cauza supusă soluționării este dacă dl X, jud. Iași, jud. Iași datorează suma de S lei reprezentând impozit pe venit, în condițiile în care organele de inspecție fiscală la stabilirea cotei de impozit datorat nu au ținut cont de Contractul de asociere nr.X/ 29.09.2015, iar la calculul bazei impozabile pentru care s-a calculat impozitul pe venit organele de inspecție fiscală au luat în calcul venitul brut și nu câștigul din transferul activelor din patrimoniul afacerii

În fapt, urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.01.2017-31.05.2017, potrivit art.64 alin.(1) și art.68 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit un impozit pe venit în sumă de X lei, acest impozit nefiind datorat conform art. 1 alin.(2) din Legea nr.29/15.01.2018 privind anularea unor obligații fiscale.

Pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017, organele de inspecție fiscală, în baza actelor financiar-contabile prezentate de contestator, au stabilit un venit net în sumă de X cu un impozit aferent în sumă de **S lei**.

Urmare analizării documentelor depuse de **dl X, jud. Iași** în ceea ce privește transferul de active, organele de inspecție fiscală au constatat că *"operațiunea este o livrare de bunuri între: X identificat prin CUI RO X (cel care a dedus toate cheltuielile de construire plus TVA aferentă) și X identificat prin CNP X (cel care a majorat capitalul social al S.C X S.R.L.Iași), operațiune impozabilă conform prevederilor art.67 și art.68 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal"*, stabilind un venit impozabil suplimentar în sumă de S lei (X lei valoare brută -S lei taxa pe valoarea adăugată) cu un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei** (S lei X 16/100).

Astfel pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe venit în sumă totală de **S lei (S lei +S lei)**, aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei (S lei + S lei).

DI X, jud. Iași precizează că suma datorată cu titlu de impozit pe venit, conform celor expuse în raportul de inspecție fiscală, își are izvorul în existența unui act juridic *"care a luat naștere în lipsa manifestării de voință a autorului său (transferul dreptului de proprietate de la X, identificat prin CUI RO X la X, identificat prin CNP X), organul fiscal considerând că intenția sa de a stabili obligații de plată suplimentare în sarcina contribuabilului acoperă necesitatea existenței unei manifestări de voință din partea acestuia din urmă"*.

Se subliniază faptul că în realitate, a existat un singur act juridic de transfer al dreptului de proprietate, constând în aportul în natură efectuat din patrimoniul afacerii coproprietarilor X și X la capitalul social al S.C X S.R.L, operațiune care nu poate fi încadrată sub nicio formă în categoria transferurilor din patrimoniul afacerii în patrimoniul personal al contribuabilului și, implicit, nu poate fi impozitată ca atare.

DI X, jud. Iași precizează că deși au considerat că valoarea aportului în natură reprezintă un venit obținut din exploatarea bunurilor deținute în coproprietate de asociații X și X, organele de inspecție fiscală au stabilit că venitul este realizat în integralitate doar de contestator, respectiv de X, CNP X, cu consecința stabilirii exclusiv în sarcina acestuia a impozitului pe venit în sumă de **S lei**, încalcând astfel prevederile art. 124 din Codul fiscal potrivit căruia, *"venitul net obținut din exploatarea bunurilor și drepturilor de orice fel, deținute în comun, este considerat ca fiind obținut de proprietari, (...) și se atribuie proporțional cu cotele-părți pe care aceștia le dețin în acea proprietate sau în mod egal, în situația în care acestea nu se cunosc"*.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.61 alin.(1) lit. a), art.64 alin.(1) lit. a), art.67 alin.(1) și art 68 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 61 Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) venituri din activități independente, definite conform art. 67;

(...)

ART. 64*

Cotele de impozitare

(1) Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

a) activități independente;

(...)

ART. 67 Definirea veniturilor din activități independente

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii, veniturile din profesii liberale și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(...)

ART. 68

Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate

(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 69 și 70.

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;(...)

c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, exclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;.”

Din prevederile legale enunțate se reține că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, contribuabilul fiind obligat să înregistreze fiecare operațiune în Registrul încasări și plăți în ordine cronologică.

Se reține că venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității, precum și câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, exclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;

Totodată, potrivit *Capitolului III: Norme generale privind contabilitatea în partidă simplă și documentele financiar-contabile*, alin.11 și alin.12 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.170/2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă:

"11. Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) servește la înregistrarea cronologică a tuturor sumelor încasate și plătite, atât în numerar, cât și prin conturi bancare.

12. Sumele înregistrate în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) se totalizează lunar."

Conform Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2921/2016, partea B, pct 1 a) și pct. 3 - Procedura de înregistrare din oficiu ca platitor de impozit pe venit - Organul fiscal poate înregistra un contribuabil, din oficiu, ca plătitor de impozit pe venit, astfel:

"Procedura privind înregistrarea, din oficiu sau la cererea altei autorități care administrează creanțe fiscale, a unui contribuabil, care nu și-a îndeplinit obligația de înregistrare fiscală, potrivit legii

1. În sensul prezentei proceduri, înregistrarea fiscală a contribuabililor se realizează de către organul fiscal competent:

a) din oficiu, pe baza constatărilor proprii ale acestuia;

(...)

3. Dacă înregistrarea fiscală se realizează din oficiu, pe baza constatărilor organelor de inspecție fiscală, acestea transmit compartimentului de specialitate o solicitare motivată, însoțită de copii de pe actele care au stat la baza formulării solicitării. Solicitarea se semnează de conducătorul organului de inspecție fiscală."

Se reține că **dl X, jud. Iași**, CNP X, persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA, CUI RO X, s-a înregistrat în data de 05.07.2013 ca și dezvoltator imobiliar și desfășoară o activitate independentă, cu regularitate, în scopul obținerii de venituri, iar tratamentul fiscal al veniturilor obținute este prezentat la Titlul IV, Impozitul pe venit din Legea nr.227/2015 din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Cap.II Venituri din activități independente, și art.67 din Legea nr.227/2015 din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În situația în care venitul net anual se determină în sistem real, o persoană fizică ce realizează venituri este obligată, potrivit prevederilor art 67 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, să organizeze și să conducă contabilitatea conform prevederilor Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.170/2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele contestatorului și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

◀ DI "X, (...), CNP X, persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA având CIF RO X " și X, CNP X, având intenția comună "de a se asocia în vederea obținerii de rezultate financiare, prin edificarea construcției autorizate și valorificarea acesteia și a unei părți de teren, către persoane fizice sau juridice, ulterior finalizării construcției," au hotărât încheierea "Contract de asociere nr.01/29 septembrie 2015" întocmit de avocat X.

În contractul de asociere nr.X/29.09.2015, la art.5, punct 5.1 se precizează: "Rezultatele financiare nete obținute în urma valorificării imobilelor vor fi împărțite de către părțile contractate după cum urmează:

a) doamna X va beneficia de un procent în cuantum de 50% din profitul net aferent valorificării imobilelor

b) domnului X va beneficia de un procent în cuantum de 50% din profitul net aferent valorificării imobilelor."

◀ Conform "Contract de transfer active" din data de 13.12.2017, anexat în copie la dosarul cauzei, încheiat între "X PF, CNP X, cu sediul social în localitatea Iași, str. X, nr.X jud. Iași, cod fiscal RO X, persoana desemnată ca reprezentant fiscal al asocierii conform contract de asociere nr.X/29 septembrie 2015 și X, (...), având CNP - X-în calitate de CEDENT" și S.C X S.R.L., Iași, CUI X, "în calitate de CESIONAR", "CEDENTUL cesionează, fără nici o rezervă pentru sine, cesionarului, iar Cesionarul preia de la CEDENT activele reprezentând proprietate imobiliară în curs de construcție, în intravilanul municipiului Iași, strada X, numărul X, județul Iași, deținut în mod exclusiv de CEDENT.

◀ În Raportul de inspecție fiscală nr.X/04.04.2019 la capitolul III-"Constatări privind obligațiile principale verificate", pag. 18/31, organele de inspecție fiscală precizează:

-Pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017, organele de inspecție fiscală, în baza actelor financiar-contabile prezentate, înregistrate și declarate de contestator, au stabilit că **dl X, jud. Iași**, CNP X a realizat un venit brut în sumă de S lei, cheltuieli materiale în sumă de S lei și un venit net în sumă de S lei, pentru care au calculat un impozit aferent în sumă de **S lei** (S lei x 16 %)

-Urmare analizării documentelor depuse de **dl X, jud. Iași** în ceea ce privește transferul de active, organele de inspecție fiscală au constatat că "operațiunea este o livrare de bunuri între: X identificat prin CUI RO X (cel care a dedus toate cheltuielile de construire plus TVA aferentă) și X identificat prin CNP X (cel care a majorat capitalul social al S.C X S.R.L. Iași), operațiune impozabilă conform prevederilor art.67 și art.68 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal", stabilind un venit impozabil suplimentar în sumă de S lei (X lei valoare brută -S lei taxa pe valoarea adăugată) cu un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei** (S lei X 16/100).

Se reține că organele de inspecție fiscală precizează în Raportul de inspecție fiscală nr. X/04.04.2019 că în timpul inspecției fiscale s-a pus la dispoziție "1)- Contractul de cesiune nr.X/22.12.2017, prin care contribuabilul cesionează către S.C X S.R.L Iași toate încasările realizate de persoana fizică înregistrată în scopuri de TVA, X, provenite din antecontractele și contractele de vânzare cumpărare încheiate pentru apartamentele din blocul edificat în str. X nr.X;(..."

În speță sunt aplicabile și prevederile art.124 și art.125 alin.(5) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**” art.124 Venituri din bunuri sau drepturi care sunt deținute în comun
Venitul net obținut din exploatarea bunurilor și drepturilor de orice fel, deținute în comun, este considerat ca fiind obținut de proprietari, (...) și se atribuie proporțional cu cotele-părți pe care aceștia le dețin în acea proprietate sau în mod egal, în situația în care acestea nu se cunosc.**

art.125 Reguli privind asocierile fără personalitate juridică

(5) Venitul/Pierderea anual/anuală realizat(ă) în cadrul asocierii se distribuie asociaților proporțional cu cota procentuală de participare corespunzătoare contribuției, conform contractului de asociere.”

Se reține că venitul net obținut din exploatarea bunurilor deținute în comun se atribuie proporțional cu cotele părți pe care aceștia le dețin, iar venitul/pierderea realizată în cadrul asocierii se distribuie asociaților proporțional cu cota procentuală de participare corespunzătoare contribuției, conform contractului de asociere.

În Referatul nr. X/07.06.2019 privind propunerile de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală precizează: *”Organul fiscal a stabilit exclusiv în sarcina contribuabilului X impozitul pe venitul stabilit, întrucât este **TITULARUL** asocierii, asumându-și toate obligațiile de declarare și de plată către bugetul statului (...)*”

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.5 “Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pateritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.”

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.

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. (...)”.

Față de textele de lege invocate și de cele de fapt prezentate, se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale;

- pentru stabilirea corectă a creanțelor fiscale, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organele de inspecție fiscală respectând prevederile art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”

Având în vedere dispozițiile legale invocate și analizând consemnările din cadrul Raportului de inspecție fiscală nr.F-IF X/04.04.2019, organul de soluționare a contestației reține că **organele fiscale nu au făcut dovada examinării detaliate a tuturor circumstanțelor edificatoare ale cazului**, respectiv:

- Deși a fost invocat, *Contractul de asociere nr.Xdin /29.09.2015*, în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.X/04.04.2019, ce a stat la baza emiterii decizii de impunere contestate, organele de inspecție fiscală *nu au ținut cont de prevederile art. 5 din acest contract*;

- *nu au determinat câștigul realizat din transferul activelor din patrimoniul afacerii, respectiv la determinarea venitului impozabil nu a ținut cont de cheltuielile privind achiziția terenurilor și valoarea de înregistrare a imobilizărilor transferate*;

- *la stabilirea impozitului pe venit, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile art.124 și art.125 alin.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv distribuirea venitului/pierderii realizate în cadrul asocierii către asociați, X, CNP X și X, CNP X proporțional cu cota procentuală de participare corespunzătoare contribuției, conform contractului de asociere.*

-*organele de inspecție fiscală, în mod eronat au considerat transferul de active ca și o livrare de bunuri între: X identificat prin CUI RO X (cel care a dedus toate cheltuielile de construire plus TVA aferentă) și X identificat prin CNP X (cel care a majorat capitalul social al S.C X S.R.L. Iași)*

În consecință, față de cele expuse mai sus, având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală competente să analizeze întrunirea tuturor condițiilor legale pentru determinarea venitului net realizat în perioada 01.06.2017-31.12.2017 **de dl X**, CNP X, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 prevederilor art.276 alin.(1) și art.279, alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

„Art.276

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

„Art. 279 Soluții asupra contestației

(....)

(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.

Se vor avea în vedere și prevederile punctelor 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicare titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, unde se precizează:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Organul fiscal va avea în vedere și prevederile art.281 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că :

„ART. 281 Comunicarea deciziei și calea de atac

(....)

(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face în termen de 60 de zile în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, de la data aducerii la cunoștința organului fiscal a deciziei de desființare.”

De asemenea, vor ține cont și de prevederile art.129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv :

ART. 129 Refacerea inspecției fiscale

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

Pe cale de consecință, se va desființa Decizia de impunere nr. X/04.04.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/04.04.2019, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1, pentru suma de **S lei**, reprezentând impozit pe venit, urmând ca în termen de 30 zile de la data comunicării deciziei, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și acelorași tipuri de obligații fiscale, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele reținute în motivarea prezentei decizii.

3.3 În ceea ce privește suma de S lei reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. X/04.04.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/04.04.2019.2019

Cauza supusă soluționării este dacă dl X, jud. Iași, jud. Iași datorează suma de S lei reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate, în condițiile în care contestatorul nu a dovedit cu documente o altă situație decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală

În fapt, în baza prevederilor art.156, art.170 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2017-31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** (Slei baza impozabilă X 5,5% X 7 luni- aferentă perioadei 01.06.2017-31.12.2017)

Organele de inspecție fiscală menționează că pentru anul 2017, conform prevederilor art.170 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza lunară de calcul nu poate fi mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut pentru care se stabilește contribuția. Astfel pentru anul 2017 câștigul salarial mediu brut a fost de 3.135 lei, conform Legii nr.7/2017, iar baza impozabilă lunară nu poate depăși plafonul de 15.655 lei.

DI X, jud. Iași, în ceea ce privește suma de **S lei** reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate, precizează că aceasta a fost stabilită greșit, organele de inspecție fiscală neluând în calcul și plățile efectuate de contestatar în calitate de salariat, invocând în acest sens prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1701/04.07.2018, secțiunea a 3-a, lit. E, pct. 2, care precizează "2. Prin decizia de impunere se efectuează și regularizarea contribuției de asigurări sociale de sănătate prin scăderea din contribuția anuală datorată, potrivit lit. C pct. 9, a sumelor reprezentând plăți anticipate, conform lit. C pct. 11."

DI X, jud. Iași precizează că, pentru corecta determinare a sumei datorate cu titlu de contribuție de asigurări sociale de sănătate, "se impune determinarea sumelor plătite de contribuabil cu acest titlu în calitate de salariat al Societății Concept S.R.L, aceasta sumă urmând a fi scăzută din cea stabilită de organul de control cu titlu de obligație suplimentară de plată".

In drept, potrivit prevederilor Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil la 31.12.2017:

„ART. 155 - Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153 , datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:

- a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76 ;
- b) venituri din pensii, definite conform art. 99 ;
- c) venituri din activități independente, definite conform art. 67 ;**
- d) venituri din asocierea cu o persoană juridică, contribuabil potrivit titlurilor II, III sau Legii nr. 170/2016, pentru care sunt aplicabile prevederile art. 125;

- e) venituri din cedarea folosinței bunurilor, definite conform art. 83;
- f) venituri din investiții, definite conform art. 91;
- g) venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, definite conform art. 103;
- h) venituri din alte surse, definite conform art. 114 și 117;
- i) indemnizații de șomaj;
- j) indemnizații pentru creșterea copilului;
- k) ajutorul social acordat potrivit Legii nr. 416/2001, cu modificările și completările ulterioare;
- l) indemnizații pentru incapacitate temporară de muncă drept urmare a unui accident de muncă sau unei boli profesionale.

(2) Pentru veniturile prevăzute la alin. (1) se datorează contribuții de asigurări sociale de sănătate și în cazul în care acestea sunt realizate de persoanele fizice aflate în situațiile prevăzute la art. 60.

ART. 156 - Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate

Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:

a) 5,5% pentru contribuția individuală;

b) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator.

ART. 170 - Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit

(1) Pentru persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate este diferența pozitivă dintre venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea pe fiecare sursă de venit.

(2) Pentru veniturile realizate începând cu data de 1 ianuarie 2017, baza lunară de calcul prevăzută la alin. (1) nu poate fi mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut prevăzut la art. 143 alin. (2), în vigoare în anul pentru care se stabilește contribuția."

În spiritul articolelor de lege invocate, organul de soluționare a contestației reține că în cazul persoanelor care realizează venituri din activități independente au obligația de a vira contribuția de asigurări sociale de sănătate prin aplicarea cotei corespunzătoare la baza lunară ce nu poate fi mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut, în vigoare în anul pentru care se stabilește contribuția..

Astfel, se reține ca potrivit art. 6 și art. 7 alin. (2) din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată,

„ART. 6 - Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7 – (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. (...)”

Având în vedere constatările prezentate prin raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare reține faptul că pentru anul 2017 câștigul salarial mediu brut a fost de 3.135 lei, conform Legii nr.7/2017 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2017, iar baza impozabilă lunară nu poate depăși plafonul de 15.655 lei.

Se reține că organele de inspecție fiscală au calculat contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru perioada 01.07.2017-31.12.2017 astfel: "15.655 lei x 5,5% = 861 lei (cass datorat lunar); S lei x 7 luni = S lei "

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 174 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil la 31.12.2017:

"ART. 174 - Plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate

(1) Următoarele categorii de persoane au obligația de a efectua plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate:

a) persoanele fizice care realizează venituri din activități independente prevăzute la [art. 68](#) și [69](#) ;

b) persoanele fizice care realizează venituri din agricultură, silvicultură, piscicultură prevăzute la [art. 104](#) ;

c) persoanele fizice care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor, cu excepția veniturilor din arendă;

d) plătitorii de venituri pentru persoanele fizice care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală, din asocierea cu o persoană juridică, contribuabil potrivit titlurilor II, III sau Legii nr. 170/2016, precum și din arendarea bunurilor agricole, impozitate în regim de reținere la sursă.

(2) Persoanele fizice prevăzute la alin. (1) lit. a) - c) sunt obligate să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate care se stabilesc de organul fiscal competent, prin decizie de impunere, pe fiecare sursă de venit, pe baza declarației de venit estimat/norma de venit sau a declarației privind venitul realizat, după caz, cu respectarea regulilor prevăzute la [art. 121](#)."

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține că persoanele fizice care realizează venituri din activități independente au obligația de a efectua plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate, care se stabilesc de organul fiscal competent, prin decizie de impunere, pe fiecare sursă de venit,

pe baza declarației de venit estimat/norma de venit sau a declarației privind venitul realizat.

Nu poate fi reținută, în soluționarea favorabilă a contestației, afirmația petentului că organele de inspecție fiscală au omis de a deduce din suma calculată cu titlu de CASS suplimentar *"sumele pe care contribuabilul le-a plătit , cu același titlu, și în același interval de timp, în calitate de salariat al Societății Concept SRL", motivat de faptul că:*

-organele de inspecție fiscală au stabilit prin Deciziei de impunere nr. X din 04.04.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, o bază impozabilă suplimentară față de cea declarată, pentru perioada 01.06.2017-31.012.2017, în sumă de S lei pentru care au calculat un impozit pe venit suplimentar de plată de **S lei**.

- conform art.174 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, valabil la 31.12.2017, persoanele fizice care realizează venituri din activități independente sunt obligate să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate care se stabilesc de organul fiscal competent, prin decizie de impunere, pe fiecare sursă de venit, pe baza declarației de venit estimat/norma de venit sau a declarației privind venitul realizat, după caz.

- contribuția de asigurări sociale de sănătate plătită în baza declarației 112 a fost făcută pentru veniturile realizate din salarii (ca persoană ce deține un contract de muncă la S.C XSRL) și nu din activități independente.

Se are în vedere și prevederile art.6 din Codul de procedură fiscală în sensul că *"Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză"*.

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.5 "Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale."

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.

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. (...).”

Față de textele de lege invocate și de cele de fapt prezentate, se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale;

- pentru stabilirea corectă a creanțelor fiscale, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organele de inspecție fiscală respectând prevederile art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală care precizează:

“ Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”

Ținând cont de prevederile legale citate, de documentele existente la dosarul cauzei, precum și de faptul că **dl X, jud. Iași**, prin contestația formulată și prin documentele anexate nu demonstrează o altă stare de fapt față de constatările organelor de inspecție fiscală, și ținând cont de prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...].”, contestația urmează să fie *respinsă ca neîntemeiată* pentru suma de **S lei** reprezentând contribuție de asigurări sociale de sănătate.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

1.Desființarea Deciziei de impunere nr.X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/04.04.2019, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pe numele **dlui X, jud. Iași**, CNP X, persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA, CUI RO X, pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca în termen de 30 zile de la data comunicării deciziei, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tipuri de obligații fiscale, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele reținute în motivarea prezentei decizii.

2.Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. X din 04.04.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X04.04.2019, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pe numele **dlui X, jud. Iași**, CNP X, pentru suma de **S lei** reprezentând impozit pe venit, urmând ca în termen de 30 zile de la data comunicării deciziei, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tipuri de obligații fiscale, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele reținute în motivarea prezentei decizii.

3.Respingerea ca neîntemeiată, a contestației formulate de **dl X, jud. Iași**, CNP X, împotriva Deciziei de impunere nr. X din 04.04.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X04.04.2019, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma de **S lei** reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.

DIRECTOR GENERAL,