



Ministerul Finantelor Publice

**Agentia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a Județului Vâlcea**



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA nr. din 2010

**privind modul de soluționare a contestației formulate de dl înregistrata
la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr.**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspectie Fiscala Valcea cu adresa nr. asupra contestației formulate de dl din înregistrata la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr.

Contestația are ca obiect suma de lei stabilită prin Decizia de impunere nr.... și Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr..., anexă la aceasta, comunicate la data de ..., potrivit confirmării de primire existentă în copie la dosarul cauzei, reprezentând:

- taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar lei;
- accesorii aferente taxei pe valoare adăugată lei.

Contestația este semnată de dl în nume propriu.

Petentul a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a din OG 92/ 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de dl înregistrata la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. pentru suma de lei.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

Petentul contestă Decizia de impunere nr..... și Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr....., anexă la aceasta, pe care le considera nelegale, motivând următoarele :

În data de, acesta ca a achiziționat, un teren în suprafața de mp, în diviziune și părți egale de fiecare, împreună cu dl....., în baza contractului de vânzare cumpărare nr....., de la din comuna

Terenul a fost achiziționat în vederea construirii unei hale de depozitare și birouri inclusiv sediul societății, însă din cauza unor impedimente de natură financiară investiția propusă nu s-a realizat, ceea ce a condus la amânarea deciziei de construcție.

În perioada 2003 - 2006, petentul precizează că a încercat să reabiliteze această investiție, în sensul că a încheiat un contract de asociere în participațiune cu o societate agricolă pentru cultivarea produselor agricole, cum de altfel era admis și regimul terenului.

Intrucât după o perioadă de trei ani s-a constatat că asocierea în participațiune nu este fructuoasă, s-a decis vânzarea terenului, printr-o societate imobiliară "....." cu care s-a încheiat un contract de exclusivitate.

Potentul precizează că vânzarea terenului neparcelat nu s-a putut realiza într-o perioadă de 1 an astfel că s-a luat hotărârea dezmembrării în mai multe loturi care ulterior au putut fi vândute, astfel că nu se poate spune că s-au vândut mai multe terenuri, ci doar unul singur.

Urmare acestui fapt, petentul consideră că nu îi sunt aplicabile prevederile din codul fiscal care menționează că dacă o persoană se ocupă în mod frecvent cu vânzarea de terenuri construite cu scopul de a face profit din acest lucru, atunci persoana respectivă este supusă taxării și impozitării ca orice societate comercială.

Totodată urmare celor reținute de organele de control, și anume că motivele care au stat la baza stabilirii caracterului de activitate economică desfășurată de petent și anume: "vânzarile de bunuri imobile prin numărul lor, diversitatea, ritmicitatea și sumele obținute" au fost eronat aplicate în cazul de față, întrucât până la a existat doar o singură tranzacție care nu presupune nici ritmicitate și nici continuitate.

De asemenea petentul menționează că deși organele de control au concluzionat că pentru niciunul din terenuri nu s-a făcut dovada utilizării în scopuri personale, realitatea este cu totul altă și anume că terenurile au fost parte într-un contract de asociere în participațiune care prevedea exploatarea agricolă a acestora, până la data de, acesta făcând dovada cu înregistrări pe care le-a anexat la contestație.

Potentul precizează că aceste înregistrări nu au fost prezentate organelor de control întrucât s-a omis acest aspect, neconsiderându-le necesare la momentul efectuării controlului.

În ceea ce privește reținerea organelor de control, și anume: "*angajarea și utilizarea de resurse financiare și /sau materiale pentru atingerea scopului economic*" petentul precizează că aceasta este eronată deoarece organele de inspecție fiscală nu dețin documente care să ateste acest lucru.

În concluzie petentul ridică următoarea întrebare: "*dacă acelasi teren s-ar fi vândut tot , o singura data, intram sub incidenta legii ?*".

De asemenea, întrucât în nici un contract de vânzare cumpărare nu se specifică taxa pe valoarea adăugată, rezultă că suma stabilită în sarcină să nu are bază legală.

B. Din actul administrativ fiscal contestat rezultă următoarele:

În baza adresei ANAF - Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală nr., înregistrată la DGFP Valcea – AIF la nr.... și a datelor înscrise în Lista nominală a beneficiarilor de venit conform Declarației 208, s-a procedat la efectuarea inspecției fiscale în vederea stabilirii stării de fapt fiscale a tranzacțiilor imobiliare efectuate de dl

Din analiza efectuată asupra documentelor prezentate de dl, precum și din documentele primite de la birourile notariale care au declarat tranzacțiile în cauză, au rezultat următoarele aspecte :

Începând cu data de.... și până la data de, dl a realizat 16 tranzacții imobiliare, în suma totală de..... lei.

Aceste tranzacții au fost efectuate ca urmare a achiziționării unui teren, în suprafața totală de mp, în anul 2003, care ulterior a fost parcelat și vândut ca terenuri curți construcții, către diverse persoane fizice.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că tranzacțiile au determinat obținerea de venituri cu caracter de continuitate acestea având un evident caracter economic întrucât:

- vânzările de bunuri imobile, prin numărul, diversitatea , ritmicitatea și sumele obținute au determinat obținerea de venituri cu caracter de continuitate;

- terenurile au provenit din cumpărare anterioară, conform contractului de vânzare cumpărare nr..... și dezmembrate din terenul în suprafața totală de .. mp (din măsuratori ... mp) , situat în intravilanul comunei

- pentru nici unul dintre imobile nu s-a făcut dovada utilizării în scopuri personale;

- s-a constatat angajarea și utilizarea de resurse financiare și/sau materiale pentru atingerea scopului economic.

Ca urmare a celor de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că dl devine în cursul anului 2008 persoana impozabilă din punct de vedere al TVA, în baza prevederilor art.127, alin 1 și 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , a pct.3(1) din HG 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicarea codului fiscal .

Rezultă astfel că persoana fizică trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, la depășirea plafonului de scutire prevăzut de art.152, alin 1 și 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Întrucât acesta nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea datei de la care acesta trebuia să solicite organelor în drept înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată.

Astfel, depășirea plafonului de scutire s-a produs odată cu încheierea contractului de vânzare cumpărare nr....., în valoare de ... lei, după aceasta dată dl având obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, în temeiul prevederilor art.153, alin 1, lit. b din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru un număr de tranzacții, efectuate începând cu data de, în suma totală de lei, organele de inspecție fiscală au determinat taxa pe valoarea adăugată colectată , prin aplicarea procedurii sutei marite (...), rezultând debit suplimentar în suma de..... lei (.....).

Taxa pe valoarea adăugată colectată s-a determinat în temeiul prevederilor Legii 571/2003 privind Codul fiscal, art.137, alin 1, lit a), art.140, alin 1 și HG 44/2004, pct.23, alin 1 și 2.

Pentru neplata la termen a debitului suplimentar au fost calculate de către inspecția fiscală majorări de întârziere în suma totală de lei , în conformitate cu prevederile art.119 și 120 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma totală de lei, reprezentând taxa pe valoare adăugată și accesorii aferente este legal datorată de dl.

1.Referitor la suma de lei reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar.

Cauza supusă soluționării este dacă organele de soluționare se pot pronunța asupra legalității stabilirii sumei de lei reprezentând taxa pe valoare adăugată în sarcina d-lui, din ..., în condițiile în care baza impozabilă înscrisă în decizia de impunere contestată nu corespunde cu constatările reținute prin raportul de inspecție fiscală și cu cele invocate la motivul de fapt din decizia de impunere atacată .

Totodată petentul a anexat la contestație copie de pe documente care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală cu ocazia controlului efectuat, pe care în punctul de vedere exprimat relativ la contestația formulată organele de inspecție fiscală le resping ca nefondate fără a preciza elementele care au stat la baza acestei convingeri .

În fapt,

Începând cu data de ... și până la data de .., dl... a realizat ... tranzacții imobiliare, cu diverse persoane fizice în suma totală de ... lei, reprezentând parcele dintr-un teren în suprafața totală de .. mp, achiziționat de acesta împreună cu dl., în anul 2003, vândut ca terenuri curți construcții.

Din analiza efectuată asupra documentelor prezentate, respectiv contractele de vânzare-cumpărare autentificate de notariatele publice la care acestea au fost încheiate, organele de inspecție fiscală au constatat că dl .. devine în cursul anului 2008 persoana impozabilă din punct de vedere al TVA, apreciind că prin vânzarea bunurilor imobile (terenuri) acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate care au avut un evident caracter economic.

Din totalul tranzacțiilor efectuate în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit că operațiunile reprezentând vânzarea de terenuri construibile, efectuate cu caracter de continuitate și taxabile din punct de vedere al TVA sunt în valoare de lei.

Pentru un număr de 11 tranzacții, care au fost efectuate după data de ... organele de inspecție fiscală au stabilit că dl ... datorează TVA, întrucât în luna decembrie 2007 s-a depășit plafonul de scutire de 35.000 euro până la care persoana impozabilă poate beneficia de regimul special de scutire.

Depășirea plafonului de scutire s-a realizat prin efectuarea unei tranzacții în sumă de lei, materializată prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.

Întrucât tranzacțiile au fost efectuate prin contracte de vânzare-cumpărare autentificate notarial, beneficiarii fiind persoane fizice, iar prețul convenit este cel final, taxa pe valoare adăugată datorată în sumă de..... lei a fost calculată prin aplicarea procedurii sutei mărite asupra bazei de impozitare (.....).

Pentru nevirarea in termen a TVA datorată au fost calculate, pentru perioada majorări de întârziere in sumă totală de lei.

Cu ocazia contestatiei formulate, petentul a anexat copii de pe inscrisuri prin care acesta demonstreaza faptul ca terenurile vandute au fost parte intr-un contract de asociere in participatiune, care prevede exploatarea agricola a acestuia pana la data de, sustinind ca a omis sa le puna la dispozitia organelor de inspectie fiscala considerand acest aspect ca nefiind necesar la acel moment.

* * *

Din analiza titlului de creanță contestat rezulta ca baza de impunere menționată in coloana din decizia de impunere nr. nu corespunde cu cea stipulată in raportul de inspectie și respectiv cea mentionata la motivul de fapt din aceeasi decizie de impunere.

In Raportul de inspectie fiscala nr....., organele de control rețin că suma de .. lei reprezintă baza de impozitare, pentru care dl datorează TVA, iar in decizia de impunere, la motivul de fapt, se precizează că : " *taxa colectata a fost determinata prin aplicarea procedeului sutei marite [...]. **asupra bazei de impozitare (respectiv sumele efectiv incasate conform contractelor de vanzare - cumparare)*** .

Suma efectiv incasata = lei [...]

Taxa colectata stabilita =) "

Rezultă așadar că baza de impunere corespunzătoare TVA in sumă de .. lei ar trebui să fie in sumă de lei , ori, așa cum rezultă din decizia de impunere baza impozabilă este in sumă de lei.

Totodată, organele de inspectie fiscală precizeaza, asa cum s-a aratat anterior, ca au calculat taxa pe valoare adăugată suplimentară prin aplicarea procedeului sutei mărite asupra bazei de impozitare.

Dacă însă s-ar aplica același procedeu de calcul asupra bazei impozabile inscrisă in decizie, ar rezulta următoarea situație :

..... lei

Așadar, relativ la baza impozabilă stabilită suplimentar, organele de soluționare a contestației concluzionează că, cele reținute in cuprinsul raportului de inspectie și, de altfel, și cele înscrise la motivul de fapt in decizia de impunere, nu coincid cu cele inscrise la punctul 3. 1 "obligatii fiscale suplimentare de plata" stabilite in sarcina contribuabilului.

Potrivit Ordinului Nr. 1046 din 27 august 2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor, anexa nr.6 INSTRUCȚIUNI de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente în mod individual si/sau într-o forma de asociere ", precizează următoarele:

"- rândul 1 col. 4: se va înscrie valoarea totala a bazei impozabile asupra careia se aplica cota de impozit pentru determinarea obligatiei fiscale suplimentare;"

De asemenea, asa cum precizeaza art.137, alin 1, lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal :"**Baza de impozitare** a taxei pe valoarea adăugată **este constituită din:**

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, [...], **din tot ceea ce constituie contrapartida obținută** sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, [...]”

Totodata pct.23 alin.1 si 2 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,stipulează că:

“ (1) Taxa se determina prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse **asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii** ”.

Rezultă astfel că, intrucat baza de impozitare se constituie din **tot ceea ce reprezinta contrapartida obținută** sau care urmeaza sa fie obtinuta, in speta de fata aceasta fiind in suma de lei, iar **taxa se determina prin aplicarea cotei asupra acestei baze** , rezulta ca taxei pe valoare adăugată stabilită suplimentar, in sumă de lei , nu-i corespunde baza de impunere inscrisă in decizia de impunere.

Un alt aspect sesizat urmare analizarii raportului de inspectie fiscala nr..... este ca la prezentarea contractelor de vanzare cumparare care au intervenit in anul 2008 , fila din RIF, incepand cu pozitia nr..... , respectiv contract de vanzare cumparare nr....., pana la pozitia nr.....sumele care ii revin d-lui..... nu corespund cu valorile inscise ca fiind pretul total al vanzarii impartit la 4 persoane (vanzatorii).

De exemplu: in cazul contractului de vanzare cumparare nr...., se mentioneaza: “contract de vanzare - cumparare nr.... [...], prin care vinde in nume propriu, precum si ca mandatar al altor persoane (.....) [...] pretul total al vanzarii fiind de ... euro, respectiv ... lei, iar suma care ii revine d-lui lei “.

Avand in vedere aceste constatari, precum si numarul persoanelor care intrevin in contract ca si vanzatori, adica patru, rezulta ca suma care revine fiecarei parti ar fi ... lei (.....), ori asa cum s-a aratat, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca *suma care ii revine d-lui este de ... lei* .

Totodata , in decizia de impunere nr., la motivul de fapt organele de inspectie fiscala retin, ca in cazul acestui contract suma care ii revine d-lui..... este de.... lei.

Rezulta asadar ca situatia de fapt prezentata in raportul de inspectie fiscala, referitor la aceste contracte, nu corespunde cu precizarile mentionate in decizia de impunere, la motivul de fapt.

In ceea ce priveste documentele anexate la contestatie, respectiv: Contractul de asociere in participatiune nr....., actele aditionale la contract, nr..... Decizia de desemnare a membrilor in consiliul de administratie, Raport anual de activitate pentru anii agricoli, precum si anunturi postate pe situl bursaterenurilor.ro, pe care petentul sustine ca acestea nu au fost prezentate organelor de inspectie fiscala.

Motivarea data de petent, pentru neprezentarea acestor documente organelor de inspectie fiscala este ca la momentul respectiv a considerat acest aspect ca nefiind necesar.

Intrucat organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca pentru nici unul din terenurile pe care acesta le-a vandut nu a facut dovada utilizarii lor in scopuri personale, atunci crede petenta ca aceste inscrisuri pot dovedi faptul ca achizitionarea suprafetei de mp nu a fost pentru vanzare ci , initial pentru efectuarea unei investitii iar ulterior exploatarea agricola a acestuia printr-o asociere in participatiune si in final, datorita ineficientei acestei asocieri s-a decis vanzarea, mai intai intreg lotul de teren, iar mai apoi pe parcele.

Relativ la aceste sustineri, prin Referatul nr....., intocmit in temeiul pct.3 din Instructiunile de aplicare ale Titlului IX din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala, aprobat de Ordinul Pres ANAF 519/2005, existent la dosarul cauzei, organele de inspectie fiscala fac o singura precizare si anume: " [...] *motivatia petentului ca detine un contract de asociere in participatiune, pe care a "omis " sa-l puna la dispozitia echipei de inspectie fiscala , este nefondata "*.

Potrivit art.213 alin (4) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala:
"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."

Avand in vedere insa dispozitiile art.213 alin (4) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala, prin care se da posibilitatea contestatorului sa depuna probe noi în sustinerea cauzei precum si faptului ca organele de inspectie fiscala nu prezinta elementele care au format convingerea sa relativ la acestea, organele de solutionare urmeaza sa se pronunte in consecinta cu aplicarea dispozitiilor art .216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare.

La aceasta se mai adauga si practica instantelor de contencios administrativ care considera documentele depuse in sustinerea actiunilor ca o suplimentare a probatoriului.

In concluzie, avand in vedere situatia de fapt prezentata, organele de solutionare a contestatiei se afla in imposibilitatea de a se pronunta asupra legalitatii sumei de lei TVA suplimentară, ceea ce impune desfiintarea Deciziei de Impunere nr. .. si a Raportului de Inspectie Fiscala nr., cu aplicarea dispozitiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, care precizeaza :

"Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ."

2. În ceea ce priveste accesoriile in suma de..... lei aferente TVA stabilită suplimentar, speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de accesorii reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Întrucât potrivit celor reținute anterior, debitul suplimentar in suma totala de lei reprezentand taxa pe valoare adăugată este incert, acesta urmand a fi reanalizat, pe cale de consecință, si accesoriiile aferente acestora în sumă totala de ... lei urmează să fie reanalizate odată cu acesta, organele de solutionare pronunțându-se în consecinta si asupra acestora.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.205 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit. a) , art.216 alin (3) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicat la data de 31.07.2007, se :

DE C I D E

Desființarea în totalitate a Deciziei de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere și a Raportului de inspecție fiscală nr., anexa la aceasta, pentru suma totală de .. lei din care : taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și obligații fiscale accesorii în sumă de lei, stabilite pentru domnul și refacerea acestora având în vedere considerentele reținute în cuprinsul soluției astfel pronunțate.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,

.....