



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Adminstrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Bihor



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
Z
Tel : 0259 433 050
Fax : 0259 433 055

DECIZIA Nr. din2010
privind soluționarea contestației formulate de
Persoana fizică X din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de persoana fizică X din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z, privind plata la bugetul de stat a sumei totale de Z lei, reprezentând:

- Z lei - taxă pe valoarea adăugată;
- Z lei - majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin posta la data de Z și înregistrată la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Bihor sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z, întocmită de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală Bihor, persoana fizică X din Z aduce următoarele argumente:

- arată că întreaga situație reținută în raportul de inspecție fiscală este interpretată eronat din punct de vedere al temeiurilor legale

aplicabile speței în anul 2006 și prin urmare decizia de impunere atacată și penalitățile de întârziere calculate până la data finalizării inspecției Z sunt nule, aspectele constatate fiind aferente unui singur contract de vânzare-cumpărare a unui teren pe care l-a vândut în anul 2006;

- de asemenea, arată că în raportul de inspecție fiscală s-a constatat că în calitate de persoană fizică a efectuat activități comerciale, pe care reiese că le-ar avea și în continuare, iar la nivelul anului 2006 a efectuat acte de comerț cu caracter de continuitate, de o manieră independentă, realizând o cifră de afaceri care depășește suma de Z lei la nivelul anului 2006, fără a se înregistra ca plătitor de TVA la nivelul anului 2006, prin urmare fiind obligat să plătească retroactiv sumele menționate în decizia de impunere cu titlu de TVA și majorări pentru un singur teren vândut în 2006 cu prețul de Z lei;

- precizează că acest singur imobil (în speță teren), vândut și taxat retroactiv prin decizia de impunere atacată, a fost vândut ca o operațiune juridică eminentemente civilă, personală și fără caracter de continuitate, care a fost inclusă până la finele anului 2009 între cele exceptate de la taxare, astfel încât face parte din excepțiile pe care codul fiscal le precizează clar între cele care nu se iau în considerare și care exonerează persoana fizică de la obligativitatea înscrierii ca plătitor de TVA și de a depune declarațiile speciale aferente;

- menționează că singurele sintagme extrase din prevederile legale pentru ca operațiunea respectivă producătoare de venit să fie încadrabilă la a fi taxată sau nu, sunt ca activitatea persoanei să fie impozabilă, economică, cu caracter de continuitate și independentă, iar prin excepție să nu aibă caracter personal sau să fie privitoare la un singur bun personal;

- susține că în ce privește excepția menționată existentă în Normele de aplicare referitor la interpretarea art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, mai exact că vânzarea bunurilor și locuințelor personale ale persoanei fizice sunt exonerate de la plata taxei, dacă acestea nu au caracter de continuitate, duc la concluzia că oricum ar fi fost maniera de interpretare a activității desfășurate, nu trebuia și nu avea cum să se ajungă la un astfel de rezultat ca acela la care s-a ajuns, deoarece a vândut un teren personal și activitatea se încadra ca fiind civilă;

- consideră că raportul fiscal și decizia de impunere au fost emise cu încălcarea prevederilor art. 6 și 13 din Codul de procedură fiscală în ceea ce privește întinderea dreptului de interpretare și al celui dat de legiuitor textului, în sensul că s-a adăugat nepermis la textele legale, aprecierea subiectivă dată întregii stări de fapt și încadrarea sa între cei care erau obligați să efectueze înregistrări pentru plata TVA fiind eronată și efectuată cu rea credință.

În consecință, solicită anularea deciziei de impunere ca fiind netemeinică și nelegală, împreună cu raportul de inspecție fiscală, în baza cărora a fost obligată la plata retroactivă a sumei de Z lei cu titlu de TVA pe perioada2006 –2007 și a sumei de Z lei cu titlu de majorări de întârziere pe perioada2006 –2010.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z întocmită în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. Z, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bihor au constatat următoarele:

Din datele avute la dispoziție de la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Z și din verificarea contractelor de vânzare – cumpărare puse la dispoziție de către contribuabilă și de către birourile notarilor publici, a rezultat că în perioada verificată (.....2006 –2007) persoana fizică X a desfășurat tranzacții imobiliare cu terenuri, cu caracter economic și de continuitate.

Astfel, la sfârșitul lunii 2006, persoana fizică a atins cifra de afaceri de Z lei, depășind astfel plafonul legal de scutire la plata taxei pe valoarea adăugată (echivalentul a 200.000 lei), având prin urmare obligația de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și să devină plătitor de taxă începând cu data de Z.

Ca urmare, prin aplicarea procedurii sutei mărite asupra valorii de Z lei a terenului tranzacționat în 2006 care se încadrează în sfera operațiunilor taxabile, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică X datorează bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei ($Z \text{ lei} \times 19/119 = Z \text{ lei}$).

Pentru neplata la termenele de scadență a taxei pe valoarea adăugată datorată trimestrial în sumă totală de Z lei, au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei pe perioada2006 -2010.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Persoana fizică X are domiciliul în Z, str. Z nr. Z, bloc Z, ap. Z județul Bihor și CNP Z.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X datorează bugetului de stat obligațiile fiscale în sumă totală de Z lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și majorări de întârziere stabilite de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care aceasta nu s-a înregistrat în scopuri de TVA la depășirea plafonului de scutire pentru activitatea de vânzări de imobile (terenuri) desfășurată.

În fapt, persoana fizică X din Z a efectuat în perioada2006 -2007 operațiuni de vânzări-cumpărări de bunuri imobile (terenuri), însă nu a solicitat organului fiscal înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la depășirea plafonului de aplicare a regimului special de scutire la sfârșitul lunii 2006 și nu a colectat și plătit la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacției taxabile în valoare de Z lei efectuată după data la care trebuia să devină plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, respectiv după Z.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 126 alin.(1), art. 127 alin.(1) și (2) și art. 128 alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

”Art. 126. – Operațiuni impozabile. (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin.(1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin.(2);

[...]

Art. 127. - (1) Este considerată persoana impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

[...]

Art. 128. - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, operațiunile care constituie livrări de bunuri efectuate în România de către persoane impozabile, adică persoane ce desfășoară în mod independent activități economice de natura celor desfășurate de comercianți, indiferent de scopul și

rezultatul acestora, în cazul de față activitatea comercială desfășurată fiind cea de tranzacționări imobiliare, se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, fiind operațiuni impozabile din acest punct de vedere.

Mai mult, operațiunile desfășurate de către persoana fizică X constituie livrări de bunuri, deoarece în baza contractelor de vânzare - cumpărare derulate s-a realizat transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobiliare de la proprietar către o altă persoană.

De precizat este faptul că, petenta nu poate beneficia de prevederile art. 141 alin.(2) lit. f) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal referitoare la scutirea de taxa pe valoarea adăugată a livrărilor de terenuri, altele decât terenurile construibile, pentru tranzacția efectuată în2006 întrucât acestea se aplică începând cu data de2007, adică pentru cele Z tranzacții din 2007.

În acest sens, la art. 141 alin.(2) lit. f) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată că:

”Art. 141. - (2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

[...]

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

completate cu cele ale pct. 23 alin.(2) și pct. 37 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează că:

”23.(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv 19 x 100/ 119 în cazul cotei standard și 9 x 100/ 109 în cazul cotei reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/ sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin.(7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.

37.(6) În aplicarea art. 141 alin.(2) lit. f) din Codul fiscal, calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism.”

Prin urmare, deoarece petenta nu a făcut dovada cu documente că terenul tranzacționat în 2006 se încadrează în categoria celor scutite de taxa pe valoarea adăugată, pentru această operațiune avea obligația de a colecta și plăti taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, întrucât prețul de vânzare la care a fost tranzacționat bunul imobil cuprinde inclusiv taxa pe valoarea adăugată, prin urmare asupra valorii de impozitare în sumă de Z lei s-a aplicat procedeul sutei mărite, rezultând de plată în sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei.

În speță, sunt aplicabile și prevederile art. 152 alin.(1) și (6) și art. 153 alin.(1) lit. b) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

”Art. 152. - (1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin.(2) lit. b).

[...]

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin.(2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, **organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente**, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.

[...]

Art. 153. - (1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin.(2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/ sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să

solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

[...]

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin.(1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon.”, coroborate cu dispozițiile pct. 62 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, unde se specifică:

”(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxa dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal; [...].”

Ca atare, la sfârșitul lunii 2006 contribuabila depășind plafonul de scutire prin încasări în sumă de Z lei, aceasta avea obligația de a solicita înregistrarea în scop de TVA la organul fiscal în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului, considerată a fi prima zi a lunii martie 2006, urmând să dețină calitatea de plătitoare de taxă începând cu luna calendaristică următoare, respectiv de la Z.

Așadar, întrucât contestatoarea nu și-a îndeplinit obligația de a se înregistra în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și privind evidența operațiunilor și plata taxei datorate, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea taxei pe valoarea adăugată pe care aceasta avea obligația să o plătească începând cu data de la care trebuia să devină plătitor de taxă pe valoarea adăugată, pe perioada verificată, fapt nerealizat de către aceasta.

În legătură cu caracterul de continuitate, de precizat este faptul că în situația de față în care contestatoarea a obținut în permanență, în perioada verificată 2006 - 2007 venituri din tranzacțiile realizate, în sprijinul acestei soluții fiind și dispozițiile pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice date în aplicarea art. 127 din Codul fiscal, aprobate prin

Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

”3.(1) În sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin.(2) din Codul fiscal. [...]”

În ceea ce privește invocarea din contestație că activitatea desfășurată nu are caracter de continuitate și că taxa pe valoarea adăugată s-a stabilit pentru o singură operațiune de vânzare a unui singur teren, precizăm că nu se justifică deoarece contestatoarea nu a efectuat o singură tranzacție cum eronat susține, ci Z tranzacții în 2006 și Z în 2007 pe baza contractelor încheiate vânzând mai multe numere cadastrale, terenuri alăturate și parcelate, însă după data depășirii plafonului de scutire, respectiv de la Z, a efectuat o singură tranzacție taxabilă.

Pe cale de consecință, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod corect au calculat în sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de Z lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite asupra valorii tranzacției care se încadrează în sfera operațiunilor taxabile în valoare de Z lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru această taxă pe valoarea adăugată.

Iar, **majorările de întârziere în sumă totală de Z lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, sunt datorate potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principale” – secundarul urmează principalul fiind calculate în baza prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare, care arată că:

”Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

Referitor la contestația formulată **împotriva Dispoziției nr. Z privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală**, precizăm că aceasta este de competența Activității de Inspecție Fiscală Bihor în calitate de organ emitent al acesteia, în conformitate cu dispozițiile art.

209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de persoana fizică X din Z, ca neîntemeiată pentru obligațiile fiscale în sumă totală de Z lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de Z lei și majorări de întârziere în sumă de Z lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Bihor conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv

