



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administare 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 fizica 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 obligațiile fiscale suplimentar 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. Z.

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, 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 și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z, întocmite de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală Bihor, persoana fizică X din Z aduce următoarele argumente:

- apreciază că nu are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA, deoarece nu îndeplinește cumulativ cele două condiții, respectiv nu

este persoană impozabilă și nu a atins o cifră de afaceri de 35.000 euro, arătând totodată faptul că nu are calitatea de comerciant și că nu desfășoară activitate de exploatare a bunurilor, contestând prin urmare modalitatea de derulare și întocmire a raportului de inspecție fiscală și modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată solicitată de către organul de inspecție fiscală;

- precizează că potrivit Codului comercial, nu îndeplinește condițiile pentru a avea calitatea de comerciant și de asemenea nu sunt îndeplinite nici condițiile privind înregistrarea prevăzute de Legea nr. 26/1990 la Registrul Comerțului de pe lângă Tribunalul Bihor, nefiind identificat printr-un cod fiscal, situație în care, în privința sa nu se poate porni de la prezumția de comercialitate, calitatea de comerciant trebuind dovedită, dar pentru că nu a realizat fapte obiective de comerț, nu poate avea calitatea de comerciant în conformitate cu definiția dată de lege;

- arată că nu poate fi acceptată nici teoria potrivit căreia vânzarea – cumpărarea de imobile se circumscrie exploatării de bunuri corporale sau necorporale realizate în scopul obținerii de venituri, incluse de art. 127 alin. 2 din Codul fiscal în sfera activităților economice, astfel că organul fiscal a stabilit două condiții cumulative care trebuie îndeplinite pentru ca vânzarea-cumpărarea de bunuri imobile să fie o operațiune impozabilă din perspectiva TVA, respectiv tranzacțiile să fie cu caracter economic, adică să se circumscrie activităților economice, condiție neîndeplinită, și să aibă caracter de continuitate, deoarece exploatarea și nu livrarea bunurilor corporale sau necorporale devine activitate economică în măsura în care aceasta se desfășoară cu caracter de continuitate în scopul obținerii de venituri;

- menționează că de la momentul apariției Codului fiscal și până la data de Z nu a existat în cuprinsul acestui act normativ vreo prevedere care să califice vânzarea bunurilor imobile în sfera activităților economice, sau care să califice existența unor activități economice pornind de la numărul de vânzări de imobile efectuate de o persoană, această teorie fiind o adăugire la lege, care însă nu poate legitima demersul;

- precizează că Ministerul Finanțelor Publice a înțeles că această campanie a impunerii TVA retroactive persoanelor fizice, inițiată la nivel național în ultimul trimestru al anului 2009 este lipsită de fundament legal, fiind așadar pentru prima dată de la apariția Codului fiscal când acest act normativ prevede posibilitatea ca în anumite situații persoana fizică care efectuează livrări de bunuri imobile să devină persoană impozabilă în sfera de TVA;

- susține că potrivit art. 78 din Constituția României, actele normative intră în vigoare la 3 zile de la data publicării lor în Monitorul Oficial al României, fără să retroactiveze, ca atare, reglementarea

Începând cu 1 ianuarie 2010 a posibilității ca livrările de bunuri imobile efectuate de persoane fizice în anumite condiții să devină impozabile din perspectiva TVA, nu are nici un fel de relevanță sub aspectul perioadei 2006-2009 pentru care s-a stabilit în sarcina sa obligația de înregistrare în scop de TVA și de plată retroactivă a taxei pe valoarea adăugată;

- consideră absolut nelegal modul în care a fost calculată TVA, atâta timp cât a fost aplicată la suma contractelor de vânzare – cumpărare și nu asupra valorii adăugate, ajungându-se la situația ca, deși nu datorează TVA la vânzarea imobilelor, să-i fie dublu impusă această taxă pe lângă faptul că la achiziționare a plătit TVA la vânzător, care în mod corect și legal l-a virat statului.

În concluzie, solicită admiterea contestației și pe cale de consecință anularea în întregime a actelor administrative fiscale reprezentate de Decizia de impunere nr. Z și Raportul de inspecție fiscală nr. Z.

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 contribuabil și de către Birourile Notarilor Publici a rezultat că în perioada verificată2006 –2008 persoana fizică X a efectuat un număr de tranzacții imobiliare, cu caracter de continuitate, în valoare totală de Z lei, astfel:

- în anul 2006 a desfășurat Z tranzacții imobiliare;
- în anul 2007 a desfășurat un număr de Z tranzacții imobiliare;
- în anul 2008 a desfășurat un număr de Z tranzacții imobiliare;

tranzacții prin care a depășit plafonul legal de scutire, motiv pentru care se încadrează în categoria plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată.

Astfel, la data de2007 contribuabilul a realizat cifra de afaceri de Z lei, depășind astfel plafonul legal de scutire la plata taxei pe valoarea adăugată (echivalentul a 119.000 lei) și având obligația de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și devenind plătitor de taxă începând cu data de 2007.

Pentru tranzacțiile efectuate după această dată, și anume Z tranzacții în anul 2007 și Z în anul 2008 în valoare totală de Z lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite asupra valorii bunurilor imobile tranzacționate (terenuri intravilane și case noi P+E), organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică X datorează bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei ($1.014.701 \text{ lei} \times 19 / 119 = Z \text{ lei}$).

Pentru neplata la termenele de scadență a taxei pe valoarea adăugată de plată în sumă de Z lei, au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei pe perioada2007 -2010.

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

Persoana fizică X cu CNP Z are domiciliul în Z, str. Z nr. Z, județul Z și domiciliul procedural ales la Cabinet de avocat Z din Z str. Z nr. Z ap.Z.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X datorează bugetului de stat obligații 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 acesta nu s-a înregistrat în scopuri de TVA la depășirea plafonului de scutire pentru activitatea de vânzări de imobile desfășurată.

În fapt, persoana fizică X din Z a efectuat în perioada2006 –2008 operațiuni de vânzări - cumpărări de imobile (terenuri și case), 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 2007 și nu a colectat și plătit la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor în valoare totală de Z lei efectuate după data la care trebuia să devină plătitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv pe perioada2007 -2008.

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

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor 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.

De altfel, 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 alte persoane.

De precizat este faptul că, petentul nu poate beneficia de aplicarea prevederilor 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 și construcții, altele decât terenurile construibile și construcțiile noi sau transformate, întrucât cu ocazia inspecției fiscale acesta nu a prezentat pentru niciunul dintre cele Z contracte privind vânzări de terenuri și case P+E certificate de urbanism din care să rezulte calificarea terenurilor drept neconstruibile și documente din care să reiasă că construcțiile nu sunt noi.

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 $19 \times 100 / 119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100 / 109$ 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 petentul nu a făcut dovada cu documente că terenurile și casele tranzacționate se încadrează în categoria celor scutite de taxa pe valoarea adăugată, și pentru că din contractele de vânzare-cumpărare rezultă că terenurile sunt intravilane în Z, casele P+E au fost dobândite prin cumpărare, parcelare și construire, fapt ce reiese și din cercetările efectuate de organele de inspecție fiscală și informațiile primite de la primăriile locale potrivit cărora suprafețele în cauză se află în intravilanul localităților, fiind parcelate și încadrate în zone funcționale, pentru operațiunile de vânzări de terenuri acesta avea obligația de a colecta și plăti taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, întrucât prețurile de vânzare la care au fost tranzacționate bunurile imobile cuprind 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 contestatorului 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, în cursul lunii iulie 2007 contribuabilul depășind plafonul de scutire prin încasări în sumă de Z lei, acesta 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 august 2007, urmând să dețină calitatea de plătitor de taxă începând cu luna calendaristică următoare, respectiv de la2007.

Așadar, întrucât contestatorul 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 acesta avea obligația să o plătească începând cu data de la care trebuia să devină plătitor de taxă pe valoarea adăugată, fapt nerealizat de către acesta.

În legătură cu caracterul de continuitate, se reține că în situația de față contestatorul pe parcursul celor 3 ani verificați a efectuat vânzări-cumpărări de terenuri și construcții și a obținut în permanență venituri din tranzacțiile realizate, așa cum se precizează, de altfel, și în 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:

”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. [...].”

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 aferentă tranzacțiilor în valoare totală de Z lei, contestația urmând a fi respinsă pentru taxa în sumă de Z lei și majorările de întârziere aferente în sumă de Z lei.

Deci, **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.”

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.

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

director executiv

