

D E C I Z I E nr. 609/24.07.2012

privind solutionarea contestatiei formulate de dl.

I. Dl. contesta Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. prin care s-au stabilit accesorii in suma de lei aferente debitelor neachitate la termen.

In fapt, in urma controlului efectuat de catre organele de inspectie fiscala a fost dresat Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 19.05.2010, inregistrat, sub nr. la D.G.F.P. , care a constatat neregularitati cu privire la inregistrarea in scopul platii TVA aferente tranzactiilor imobiliare incheiate de catre petent in perioada 2006-2009.

In baza acestui act de control, a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .

Astfel, organul de control a constatat ca in perioada verificata petentul a incheiat o serie de tranzactii imobiliare, care, in conceptia organului fiscal, constituie o activitate economica ce intra in sfera de incidenta a taxei pe valoarea adaugata. Prin urmare, organul fiscal a constatat ca petentul avea obligatia de a se inregistra in scopul platii de TVA incepand cu data de 10.04.2007 si, in consecinta, a stabilit in sarcina sa obligatia de a achita TVA aferenta tuturor tranzactiilor incheiate de la data de 10.04.2007 pana in prezent, cu majorari de intarziere.

La data de 04.05.2012 i-a fost comunicata de catre administratia Finantelor Publice a municipiului Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. prin care i s-a adus la cunostinta faptul ca s-au calculat accesorii in quantum de lei aferente TVA stabilita suplimentar in sarcina sa prin Decizia nr. .

Intelege sa conteste aceasta decizie a organului fiscal, apreciind ca pentru aceleasi motive care fundamenteaza contestatia, respectiv, actiunea in contencios administrativ a sa impotriva deciziei care constata debitul principal se impune si admiterea contestatiei impotriva deciziei de impunere prin care se stabilesc accesorii la acest debit principal.

Mentioneaza in acest context faptul ca actiunea in contencios administrativ formulata impotriva deciziei de impunere nr. face obiectul dosarului nr. aflat pe rolul Tribunalului .

In ceea ce priveste calitatea de persoana impozabila, art. 127 alin. 1 din C.f. defineste persoana impozabila ca fiind orice persoana care desfasoara activitatile economice descrise la alin. 2 al aceluiasi text legal. Dintre toate activitatile economice enumerate in cuprinsul acestei prevederi, organul fiscal a apreciat ca se incadreaza la „*exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate*”.

Raportat la aceasta incadrare, in vederea ca vanzarea unui bun nu poate fi inclusa in categoria activitatilor de exploatare, intrucat o astfel de activitate presupune pastrarea dreptului de proprietate asupra bunului si obtinerea de foloase din utilizarea acestuia. Pot fi considerate activitati de exploatare a unui bun inchirierea, concesiunea, arendarea si alte asemenea modalitati de utilizare a bunului, fara a-i consuma substanta si fara a-l instraina. De altfel, in acest sens este si definitia furnizata de Dictionarul Explicativ al Limbii Romane care defineste cuvantul „exploatare” ca fiind *“totalitatea lucrarilor de punere in valoare a unui bun natural sau a unui sistem tehnic”*.

Aceasta interpretare este sustinuta si de conditia „caracterului de continuitate” impusa de legiuitor, intrucat doar activitatile de exploatare descrise mai sus furnizeaza venituri cu caracter de continuitate. Contractul de vanzare-cumparare, fiind un contract cu executare *uno actu*, nu este susceptibil de a produce venituri cu caracter de continuitate, ci veniturile sunt obtinute o singura data pentru acel bun, astfel ca nu putem vorbi despre vanzarea bunurilor imobile ca si despre o activitate de exploatare care genereaza venituri cu caracter de continuitate.

Legiuitorul nu precizeaza ce intelege prin sintagma *“caracter de continuitate”*, neregasindu-se nici macar in normele de aplicare a Codului fiscal conditiile pe care o persoana trebuie sa le indeplineasca pentru a se aprecia ca activitatile de instrainare desfasurate au caracter de continuitate. Pentru a sublinia aceasta lacuna a prevederilor legale, arata ca organul fiscal constata la pagina 5 din Raportul de inspectie fiscala ca petentul a devenit persoana impozabila la data de 17.10.2006, respectiv, la data la care a incheiat cea de-a doua tranzactie imobiliara. Prin urmare, organul fiscal, in lipsa oricaror prevederi, apreciaza ca doua tranzactii imobiliare sunt suficiente pentru ca asa-zisa activitate economica sa dobandeasca caracter de continuitate, ceea ce dovedeste caracterul format al interpretarii legii de catre acesta.

Pe de alta parte, normele metodologice de aplicare a Codului fiscal prevad ca: *„Nu are caracter de continuitate, in sensul art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea in scop personal”*.

Potentul sustine ca a folosit bunurile imobile care au facut obiectul tranzactiilor in scop personal, aceste terenuri fiind cultivate cu cereale inca din anul 1997.

De asemenea, in acest context, se pune problema daca obligatia de plata a impozitului pe venituri din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal poate coexista cu obligatia de plata a taxei pe valoarea adaugata. Potentul a achitat impozitul prevazut de art. 77 C.f., datorat pentru venitul obtinut din tranzactiile incheiate, impozit care, asa cum arata titlul Capitolului

VIII din Codul fiscal, se datoreaza pentru venituri din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal.

Or, taxa pe valoarea adaugata se datoreaza pentru activitatile economice care nu includ si vanzarile proprietatilor din patrimoniul personal.

In aceste conditii, incadrarea de catre organul fiscal a aceleiasi operatiuni atat in categoria tranzactiilor de bunuri din patrimoniul personal, in vederea incasarii de impozit pe transfer de proprietate, cat si in categoria tranzactiilor care constituie activitati economice, deci din afara patrimoniului personal, in vederea perceperii de TVA, este o dovada clara a abuzului la care a fost supus.

Pe de alta parte, chiar daca s-ar considera, prin absurd, ca persoanele fizice care au incheiat tranzactii imobiliare intra sub incidenta TVA, aceste persoane au fost, pana la data de 01.01.2008, scutite de plata acestei taxe, in conformitate cu art. 141 C.f.

Astfel, pana la data de 31.12.2007, conform art. 141 alin. 2 lit. f C.f, in vigoare la acea data, erau scutite de la plata TVA persoanele care nu si-au dedus sau nu aveau dreptul sa-si deduca TVA (intrucat nu erau inregistrati), prevedere inlaturata incepand cu 01.01.2008.

In ceea ce priveste atingerea plafonului de scutire de TVA, in contextul in care bunurile care au facut obiectul tranzactiilor au calitatea de bunuri comune devalmasie, nu este clara modalitatea prin care organul fiscal a stabilit atingerea plafonului de scutire.

In primul rand, nu a fost proprietar exclusiv al bunurilor tranzactionate, ci a delimitat aceste bunuri in coproprietate devalmasie cu sotia, motiv pentru care nu intelege cum a stabilit organul fiscal ca este cel care datoreaza TVA si nu sotia sa sau chiar amandoi. Iar prevederea invocata de catre organul fiscal, in sensul ca unul dintre soti va fi desemnat sa se inregistreze in scopuri de TVA nu ii este aplicabila, intrucat aceasta a intrat in vigoare doar in anul 2009, astfel ca nu poate sa i se aplice in mod retroactiv. Cu toate acestea, raportul de inspectie fiscala prevede la pagina 7 ca a fost desemnat sa se inregistreze ca platitor de TVA, insa nu arata si cum s-a ajuns la aceasta concluzie.

In al doilea rand, daca avea in vedere regulile care guverneaza coproprietatea in devalmasie, respectiv, principiul potrivit cu care un coproprietar nu are o cota determinata din bun, este neclar cum a reusit organul fiscal sa stabileasca momentul in care s-a atins plafonul de scutire. Astfel, taxa pe valoare adaugata este datorata de catre persoana fizica sau juridica impozabila, in conformitate cu prevederile art. 127 alin. 1 C.f.

Organul fiscal a inteles sa constate ca doar petentul datoreaza TVA, desi tranzactiile s-au incheiat si de catre sotia sa. Prin urmare, aceasta obligatie de plata trebuia stabilita in mod separat pentru fiecare dintre soti, nu apreciata in mod global, ca si cum ar exista o entitate distincta care datoreaza TVA, compusa din ambii soti. Avand in vedere ca fiecare coproprietar este o persoana

distincta, subiect al taxei, TVA trebuia stabilit pentru fiecare in parte, iar atingerea plafonului de scutire trebuia raportata la fiecare persoana in parte.

Daca organul fiscal ar fi procedat la stabilirea TVA pentru fiecare persoana impozabila in parte, asa cum prevede Codul fiscal, s-ar fi lovit de problema ridicata de lipsa unei cote ideale determinate din dreptul de proprietate. Astfel, atata vreme cat nu se cunoaste intinderea dreptului de proprietate delimitat de catre unul din coproprietari, cum se poate stabili ce quantum din valoarea tranzactiei revine fiecaruia dintre sotii, pentru a putea apoi stabili depasirea plafonului de catre fiecare dintre acestia? Pe de alta parte, regimul acestei modalitati a dreptului de proprietate este unul de ordine publica, art. 30 alin. 2 C. fam. stipuland in mod clar ca „orice conventie contrara este nula”, iar alin. 3 statueaza: „calitatea de bun comun nu trebuie sa fie dovedita”, astfel ca pe perioada casatoriei nici sotii si nici o alta persoana, inclusiv statul, nu pot face acte derogatorii de la aceasta, cu exceptii strict prevazute de Codul familiei.

Aceasta situatie releva inca o data subrezimea constatarilor si lipsa prevederilor legale care sa fundamenteze modalitatea de stabilire a TVA-ului in acest caz. In consecinta, organul fiscal a procedat in mod nelegal atunci cand a stabilit atingerea plafonului de scutire, deoarece acesta nu avea cadru legal sa stabileasca doar in sarcina sa obligatia de a plati TVA, acest cadru legal fiind creat ulterior, prin H.G. nr. 1620/2009, si aplicat retroactiv, cu rea-credinta.

Un alt argument in sprijinul afirmatiei in sensul ca organul fiscal a dispus masurile care fac obiectul deciziei atacate procedand cu rea-credinta este acela potrivit cu care organul fiscal, desi avea obligatia legala de a dispune inregistrarea din oficiu a petentului in vederea achitarii TVA, acesta nu si-a indeplinit aceasta obligatie, ci a lasat, inainte sa actioneze, sa treaca o perioada suficienta de timp pentru a colecta aproape de doua ori suma care constituie debitul principal.

Astfel, potrivit variantei Codului fiscal in vigoare la data cand organul fiscal a stabilit atingerea plafonului de scutire, art. 153 alin. 7 C.f. prevedea obligatia organului fiscal de a dispune inregistrarea din oficiu a persoanelor care, desi aveau obligatia de a se inregistra, nu si-o indeplineau.

Avand in vedere caracterul imperativ al acestei norme, apreciaza ca inregistrarea din oficiu a subiectilor de drept nu era o facultate, ci o obligatie, mai ales in contextul in care organul fiscal avea acces la informatiile necesare identificarii unor astfel de subiecti de drept.

Organul fiscal nu a procedat la inregistrarea din oficiu la data de 10.04.2007, ci a efectuat aceasta operatiune doar ulterior emiterii deciziei atacate, prin cererea nr. , se pune problema daca acesta putea, din punct de vedere procedural, sa efectueze inspectia fiscala.

Prevederile art. 94 alin. 1 C.pr.fisc. stabilesc ca obiect al inspectiei fiscale *verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale corectitudinii si exactitatea indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili.*

Calitatea de contribuabil se dobandeste fie prin inscrierea voluntara in Registrul contribuabililor, realizata de catre persoanele care desfasoara activitati taxabile, fie prin inregistrarea din oficiu de catre organul fiscal a acestor persoane.

Conform art. 78 alin. 3 C.pr.fisc. "*Datele din registrul contribuabililor pot fi modificate din oficiu ori de cite ori se constata ca acestea nu corespund starii de fapt reale si vor fi comunicate contribuabililor*". Potrivit acestui text legal, organul fiscal are posibilitatea, de cate ori considera ca o persoana nu este inregistrata in Registrul contribuabililor, sa procedeze din oficiu la aceasta inregistrare, efectuand modificarile corespunzatoare in Registrul contribuabililor si mai mult, instiintand pe contribuabil despre acest lucru.

In contextul in care organul de control nu a procedat la efectuarea acestor formalitati nedispunand inregistrarea in scopul platii de TVA, apreciaza ca acesta nu avea dreptul, din punct de vedere procedural, de a efectua controlul fiscal in speta, intrucat nu pot constitui subiecti ai controlului persoane care nu au calitatea de contribuabili.

Prin urmare, organul fiscal avea posibilitatea de a efectua inregistrarea din oficiu inainte de a demara controlul fiscal sau de a modifica datele din Registrul contribuabililor, fiecare dintre aceste operatiuni generand obligatia de a emite acte cu caracter administrativ, care ar fi putut fi contestate de catre petent.

Pe de alta parte, lamurirea aspectului vizand calitatea de persoana care intra sub incidenta TVA trebuia sa fie efectuata cu prioritate, evitandu-se, in acest fel, prejudiciul creat in patrimoniul sau prin majorarea artificiala a debitului.

Un alt aspect deosebit de relevant este si *inexistenta, anterior anului 2008, a unei proceduri de inregistrare a persoanelor fizice in scopuri de TVA, in lipsa unui cadru legal care sa reglementeze o astfel de procedural.*

Astfel, cadrul legal pentru inregistrarea persoanelor fizice care au incheiat tranzactii imobiliare este de data recenta, iar, anterior reglementarii acestui cadru, inregistrarile acestor persoane nu puteau fi efectuate din lipsa unei proceduri in acest sens. De altfel, in practica, functionarii din cadrul organelor fiscale refuzau inregistrarea persoanelor fizice in scopuri de TVA.

Or, a interpreta legea in sensul existentei obligatiei de inregistrare a persoanelor fizice in scopuri de TVA, cu consecinta platii acestei taxe cu majorari de intarziere care aproape ating cuantumul debitului principal, in contextul in care pana in prezent, organul fiscal refuza astfel de inregistrari, reprezinta un veritabil abuz de drept.

Nu in ultimul rand, calcularea TVA la pretul la care s-a incheiat tranzactia imobiliara, in loc de a include TVA in pretul primit efectiv, este o practica eronata din punct de **vedere juridic**.

In contextul in care in cuprinsul contractelor de vanzare-cumparare nu se face referire la TVA, concluzia legala la care trebuia sa ajunga organul fiscal este aceea ca TVA este inclus in pretul de vanzare. Sustine acest lucru deoarece TVA reprezinta o taxa de consum care il vizeaza intotdeauna pe consumatorul final, constituind un element al pretului si fiind suportata de acesta din urma, astfel ca nu se poate percepe de catre stat o taxa care nu a fost achitata niciodata de catre consumatorul final.

Aceasta interpretare este intarita si de practica Curtii Europene de Justitie, care in cauza C-317/94 Elida Gibbs a statuat ca „*in conformitate cu principiul neutralitatii TVA, administratia fiscala nu poate percepe un quantum superior celui platit de consumatorul final*”.

In contextul in care taxa va fi inclusa in pretul de vanzare, asa cum este legal, statul urmeaza a restitui impozitul achitat de catre contribuabil aferent TVA calculata din acest pret.

In ceea ce priveste aprecierea organului de control, in sensul ca livrarile au ca obiect terenuri construibile, arata ca aceste terenuri au fost initial achizitionate in extravilan, in scopul exploatarei agricole a acestora, motiv pentru care apreciaza ca tranzactiile efectuate se incadreaza in categoria scutirilor de TVA prevazute de art. 141 C.f.

Avand in vedere motivele mai sus aratate, solicita admiterea contestatiei, anulara actului administrativ fiscal atacat si, pe cale de consecinta, exonerarea de la plata sumei de lei, stabilita in sarcina sa.

II. In sarcina petentului s-au calculat accesorii in suma de lei pentru debitele stabilite suplimentar de organul de inspectie fiscala prin Decizia de impunere nr. in suma de lei reprezentind TVA si neachitat de petent.

III. Avind in vedere constatările organului fiscal, sustinerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare, invocate de catre contestator si de catre organele fiscale, biroul investit cu solutionarea contestatiei retine ca ca dl. contesta Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. prin care s-au stabilit accesorii in suma de lei pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adaugata.

In fapt, pentru veniturile realizate de petent din tranzactii imobiliare, organul de inspectie fiscala a stabilit obligatii fiscale de plata in suma de lei reprezentind TVA conform Deciziei de impunere nr. .

Obligatia fiscala in suma de lei stabilita de organul de inspectie fiscala nu a fost achitata de petent motiv pentru care organul fiscal a procedat la calculul accesoriilor prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. astfel :

- perioada 04.01.2012- 09.04.2012 - suma debit lei x4 zile intirziere x 0,04%/ zi = lei.

Facem mentiunea ca in evidenta fiscala de la AFP respectiv Fisa sintetica pe platitor petentul figureaza cu accesorii in suma totala de lei calculate pe perioada 20.06.2010 - 13.06.2012 in care este inclusa si suma de lei contestata de petent.

Potentul nu si-a achitat la termen obligatiile fiscale reprezentind TVA in suma de lei stabilit de organul de inspectie fiscala prin Decizia de impunere nr. motiv pentru care au fost calculate accesorii potrivit prevederilor art. 119 alin.(1) si art. 120 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

ART. 119

“1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere”.

ART. 120

Dobinzi (1) Dobinzile se calculeaza pentru fiecare zi de intirziere, incepind cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pina la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Avind in vedere faptul ca accesoriile urmeaza principalul iar debitul in suma de lei este datorat, petentul datoreaza accesoriile in suma de lei aferent debitului neachitat si in scris in Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. masura fiind una accesorie conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

Aplicarea de majorari de intarziere pentru neplata in termen a obligatiilor fiscale catre bugetul de stat reprezinta o masura de sanctionare instituita prin legea fiscala impotriva contribuabilului care nu isi achita la termenele de scadenta obligatiile fiscale, prin urmare aceste majorari au fost calculate in mod legal de catre organul fiscal.

Pentru celelalte aspecte la care petentul face referire in contestatie facem precizarea ca organul de solutionare a contestaiei s-a pronuntat prin Decizia DGFP Timis nr. .

Avind in vedere cele precizate mai sus rezulta ca organul fiscal din cadrul AFPM Timisoara, in mod legal a stabilit obligatia de plata in suma de lei reprezentind accesorii, motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 205, art. 206 si art. 216 din OG nr. 92/2003 , republicata, titlul IX, privind

solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, in baza referatului nr. se

D E C I D E :

- respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de petent pentru suma de lei reprezentind accesorii stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. .

- prezenta decizie se comunica la :

Decizia este definitiva
in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul in termen de 6 luni de la primirea prezentei.