

DECIZIA nr.51 din 03.06.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art. 209 din O.G. nr. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală asupra contestației formulată de d-nul X împotriva Deciziei de impunere nr.../...2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată în sumă de ... lei, reprezentând: taxă pe valoarea adăugată (... lei) și majorări de întârziere aferente (... lei).

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, așa cum menționează organul de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

Contestația este semnată de avocat T și ștampilată de acesta, la contestație fiind atașată în original împuternicirea avocațială nr.../...2010, conform prevederilor art. 206 din OG 92/ 2003R..

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art. 206 alin.1, 207, și 209 din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petentul, d-nul X formulează contestația, înregistrată la DGFP Tulcea -AIF sub nr.../...2010, împotriva deciziei de impunere nr.../...2010, cu următoarele motivații:

- **“1 În mod eronat, organul de inspecție fiscală a apreciat faptul că tranzacțiile efectuate de către mine în perioada controlată se încadrează în prevederile art.127 alin.2 teza finală din Codul fiscal. ”**

Potentul menționează că potrivit art.126 din Codul fiscal o operațiune este considerată impozabilă din punct de vedere al TVA doar dacă este realizată de o persoană impozabilă. În continuare invocă prevederile art.127 alin.1 din Codul fiscal și ale pct.3 din Normele metodologice, concluzionând că vânzarea locuințelor personale sau a altor bunuri (inclusiv terenuri) nu sunt considerate activități economice și prin urmare nu există obligația de a plăti TVA pentru aceste vânzări, cu excepția cazului în care se constată că persoana fizică în cauză desfășoară astfel de activități cu caracter de continuitate.

D-nul X invocă deasemenea prevederile art.7 din Codul comercial, potrivit căruia sunt comercianți aceia care fac fapte de comerț, având comerțul ca profesie obișnuită, și societățile comerciale. Potentul arată că niciuna din faptele de comerț enumerate la art.3 din Codul comercial nu se referă la bunuri imobile, ci doar la mobile.

Față de cele menționate mai sus, potentul concluzionează: “în concepția Codului Comercial, actele care au ca obiect imobile (clădiri sau terenuri) nu sunt considerate acte de comerț ele fiind esențialmente civile, de unde rezultă faptul că, nefiind un fapt obiectiv de comerț, activitatea de vânzare de imobile, chiar și cu caracter de continuitate, nu poate fi încadrată în tiparul art.127 alineat 2 mai sus citat, nefiind o activitate a unui comerciant.”

- **“2 În mod eronat organul fiscal de control a stabilit că imobilul tranzacționat de către subsemnatul nu face parte din excepțiile prevăzute la art.141 din Codul fiscal.”**

Potentul menționează că în conformitate cu art.141 aliniat (2) litera f) Cod fiscal, livrarea de construcții/ părți de construcții și a terenurilor pe care sunt

construite, precum și a oricăror altor terenuri sunt scutite de plata TVA cu excepția construcțiilor noi, a unei părți a acestora și a unui teren construitibil.

În cauză este vorba despre contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../...2009 prin care se înstrăinează un teren cu construcție veche. Prețul convenit de către părți, de ... lei, este stabilit global, atât pentru construcția care nu este nouă, cât și pentru terenul care nu este în totalitate construitibil. D-nul X menționează în contestație că, în conformitate cu prevederile HG 44/2004, s-a procedat la evaluarea terenului ce a făcut obiectul vânzării. Din evaluare a rezultat că acesta are o valoare de aproximativ o treime din prețul vânzării, "astfel încât întregul corp de proprietate urmează regimul construcției (avem în vedere dispozițiile pct.37 alin. lit.a din HG 44/ 2010, așa cum erau acestea în vigoare la data tranzacției, respectiv pe parcursul anului 2009, și nu în forma la zi a acestui text legal)."

Petentul consideră că impunerea este abuzivă și nelegală întrucât vânzarea-cumpărarea era scutită de TVA, urmând regimul construcției.

Față de motivele prezentate mai sus, petentul solicită "admiterea cererii, anularea actelor contestate și exonerarea de la plată a sumelor imputate".

II. Organele fiscale din cadrul DGFP Tulcea - Activitatea de Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală pentru persoane care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.../....04.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../....2010, au stabilit, că în perioada 01.07.2009 - 31.12.2009, domnul X a efectuat o tranzacție imobiliară, conform adresei nr.../...2010 emisă de B.N.P. E, pentru care datorează TVA în sumă de ... lei. Pentru neplata în termenul legal a TVA organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de ... lei.

La pagina 2 din Raportul de inspecție fiscală nr.../....2010 este înscris că : "Persoana fizică supusă verificării are calitatea de persoană impozabilă, în înțelesul art.127, alin.1 din Codul fiscal, iar activitatea economică desfășurată o constituie tranzacțiile imobiliare, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul precizat de art.127, alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare".

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerii petentului precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele fiscale din cadrul DGFP- A.I.F. Tulcea, au stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina domnului X, prin decizia de impunere nr.../....2010, TVA de plată în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei.

În fapt, organele fiscale din cadrul DGFP Tulcea - Activitatea de Inspecție Fiscală au efectuat inspecția fiscală parțială, pentru perioada 01.07.2009- 31.12.2009, cu obiectivul verificarea tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoana fizică X, în vederea cuprinderii acestora în sfera de impozitare a activităților impozabile în conformitate cu circulara ANAF nr.../....2009. În urma inspecției fiscale s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.../....2010, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală pentru persoane care realizează venituri impozabile din activități

economice nedeclarate organelor fiscale nr.../....2010 prin care s-a stabilit în sarcina domnului X TVA în sumă de ... lei și accesorii în sumă de ... lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și HG nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare; OG nr. 92/2003R și Codului Comercial (aplicabile în perioada verificată).

1. Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației susținerile petentului potrivit cărora “în mod eronat, organul de inspecție fiscală a apreciat faptul că tranzacțiile efectuate de către mine în perioada controlată se încadrează în prevederile art.127 alin.2 teza finală din Codul fiscal. ” și că “în concepția Codului Comercial, actele care au ca obiect imobile (clădiri sau terenuri) nu sunt considerate acte de comerț ele fiind esențialmente civile, de unde rezultă faptul că, nefiind un fapt obiectiv de comerț, activitatea de vânzare de imobile, chiar și cu caracter de continuitate, nu poate fi încadrată în tiparul art.127 alineat 2 mai sus citat, nefiind o activitate a unui comerciant”, având în vedere următoarele:

- Efectuarea de către persoanele fizice cu caracter continuu a unor tranzacții imobiliare este considerată activitate economică în accepțiunea pct.3 (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, astfel:

“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.**”

- Potrivit prevederilor art. 46 alin. (2) din Codul fiscal și pct. 21. din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal: **“Sunt considerate venituri comerciale veniturile realizate din fapte de comerț de către persoane fizice sau asocieri fără personalitate juridică, din prestări de servicii, altele decât cele realizate din profesii libere, precum și cele obținute din practicarea unei meserii.**

Principalele activități care constituie fapte de comerț sunt:

- activități de producție;

- **activități de cumpărare efectuate în scopul revânzării;**

-...

- **alte fapte de comerț definite în Codul comercial.**”

- Art. 127 din Codul fiscal (aplicabil în perioada verificată) stipulează:

“(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.**

- Calitatea de plătitor de TVA a contribuabilului a fost stabilită anterior prin RIFP .../....2009. Astfel, în RIFP .../....2010, la pag.3-4, organul fiscal menționează:

“Ultima verificare efectuată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, a fost RIFP .../....2009.

Contribuabilul nu a depus deconturile de taxă pentru care avea obligația depunerii, conform prevederilor art.156² alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.81 alin.(1) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Drept pentru care fapta constituie contravenție conform art.219 alin.(1) lit. a) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și se sancționează cu amendă contravențională în sumă de 5.000 lei, conform art.219 alin.(2) lit. d) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.”

2. Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației susținerile petentului potrivit cărora “în mod eronat organul fiscal de control a stabilit că imobilul tranzacționat de către subsemnatul nu face parte din excepțiile prevăzute la art.141 din Codul fiscal”, având în vedere dispozițiile pct.37 lit.a din HG 44/ 2010 și faptul că “din evaluare a rezultat că acesta are o valoare de aproximativ o treime din prețul vânzării”, întrucât:

- Art.141 alin.(2) din Codul fiscal prevede:

“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...”

Norme metodologice:

“37. (1) În aplicarea art.141 alin.(2) lit. f) din Codul fiscal, atunci construcția și terenul pe care este edificată formează un singur corp funciar, identificat printr-un singur număr cadastral:

a) terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul construcției, dacă valoarea acestuia este mai mică decât valoarea construcției așa cum rezultă din raportul de expertiză;

b) construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului așa cum rezultă din raportul de expertiză...”

- Imobilul a fost cumpărat de domnul X de la domnul A cu prețul de ... euro, echivalentul a ... lei conform contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr.../....2009.

- Corpul funciar a fost ulterior vândut de domnul X doamnei Z cu prețul de ... euro, echivalentul a ..., cfm. contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr.../....2009.

- Conform Raportului de evaluare efectuat de SC P SRL (atașat în copie la contestație de către petent), terenul amplasat în str... nr..., loc..., Carte funciară .../N, nr. cad..., a fost evaluat la ... euro (... lei RON), iar

“Construcțiile sunt în stare de ruină, având pereții căzuți, tâmplăria putrezită, instalații electrice și sanitare distruse, construcțiile fiind total nelocuibile. Nu au fost luate în considerare în calculele de evaluare.

- Suprafața teren intravilan S teren = ... mp (... mp din acte) aferentă este luată în considerare de prezentul raport.”

De asemenea nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă prețul stabilit de evaluator întrucât în stabilirea obligației fiscale organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art.137 alin.(1) din Codul fiscal potrivit cărora:

“Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.b) și c), 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, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.”

Astfel: ... lei (prețul tranzacției) x 19% (cota TVA) =... lei TVA datorată.

Având în vedere faptul că terenul este construibil (există deja construcții - ruine), față de prevederile legale menționate mai sus (pct.37 alin.(1) lit.b) din HG 44/ 2004) rezultă că organele fiscale din cadrul DGFP - A.I.F. Tulcea, au stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina domnului X TVA de plată în sumă de ... lei aferentă tranzacției imobiliare și urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la această sumă.

Întrucât, prin contestația formulată domnul X nu a obiectat asupra modului de calcul al majorărilor, în ceea ce privește numărul zilelor de întârziere și cota aplicată, având în vedere principiul de drept *accessorium sequitur principale*, urmează **a se respinge** contestația cu privire la accesoriile în sumă de ... lei aferente TVA în sumă de ... lei lei.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.216 din OG 92/ 2003 R privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Art. 1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de d-nul X pentru suma de ... lei, reprezentând: taxă pe valoarea adăugată (... lei) și majorări de întârziere aferente (... lei), stabilită prin decizia de impunere nr.../....2010.

Art.3. Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ, în condițiile legii.

DIRECTOR EXECUTIV