



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare 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 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 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 procedura 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:

- arată că organele de control au reținut în raportul de inspecție fiscală că cifra sa de afaceri la finele lunii 2005 este de Z lei, calculându-i o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de Z lei și majorări de întârziere în sumă de Z lei, însă consideră că nu avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA deoarece această obligativitate ia naștere doar dacă sunt îndeplinite 2 condiții cumulative, respectiv subiectul trebuie să fie persoană impozabilă și să atingă o cifră de afaceri de minim 35.000 euro;

- menționează că i-a fost stabilită obligația de a se înregistra în scopuri de TVA, fie pornind de la presupusa calitate de comerciant a contestatorului, fie de la prezumția că vânzarea - cumpărarea de imobile se circumscrie exploatarea de bunuri corporale sau necorporale realizate în scopul obținerii de venituri, incluse de art. 127 alin.(2) teza a doua din Codul fiscal în sfera activităților economice;

- precizează că nu are calitatea de comerciant, neputând fi astfel considerat persoană impozabilă din perspectiva TVA, întrucât pentru a dobândi această calitate ar fi trebuit să săvârșească fapte obiective de comerț definite conform art. 3 și 7 din Codul comercial și aceste fapte de comerț să fie făcute ca o profesiune obișnuită, iar autorizarea exercitării profesiei să fie făcută de către un organ investit cu aceasta atribuție; or după cum rezultă din actul de control petentul nu este înregistrat la Registrul Comerțului, nefiind identificat printr-un cod fiscal, astfel că nu poate avea calitatea de comerciant potrivit definiției dată de lege;

- subliniază că i-a fost reținută calitatea de comerciant pornind de la împrejurarea că a încheiat mai multe contracte de vânzare - cumpărare în calitate de vânzător, fără însă a se dovedi în vreun fel intenția de revânzare existentă la momentul cumpărării bunurilor și dorința de câștig, necesare pentru transformarea contractelor din acte civile în acte comerciale, astfel că organul de control s-a limitat la a se ascunde în spatele noțiunii impropriu folosite "de continuitate" și în spatele prezumției aberante ca orice cumpărare se realizează în scop de revânzare;

- pe de altă parte, arată că nu poate fi acceptată nici teoria potrivit căreia vânzarea - cumpărarea de imobile se circumscrie exploatarea de bunuri corporale sau necorporale realizate în scopul obținerii de venituri, incluse de art.127 alin.(2) teza a doua din Codul fiscal în sfera activităților economice, astfel că vânzarea - cumpărarea ca și operațiune juridică se circumscrie unei livrări de bunuri, conform art. 128 alin.(1) din Codul fiscal, care definește această operațiune ca fiind "transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar";

- consideră că în ce privește caracterul de continuitate, Codul fiscal vorbește despre această chestiune doar în materia exploatarea de bunuri corporale sau necorporale realizate în scopul obținerii de venituri,

incluse de art. 127 alin.(2) din Codul fiscal în sfera activităților economice, așadar exploatarea și nu livrarea bunurilor corporale sau necorporale devine, potrivit acestor dispoziții activitate economică, în măsura în care această exploatare este desfășurată cu caracter de continuitate în scopul obținerii de venituri;

- susține 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;

- precizează că începând din 2010, art. 127 din Codul fiscal a suferit o modificare prin introducerea alineatului 2 ind.1, potrivit căruia "situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme", reglementare care nu are niciun fel de relevanță sub aspectul perioadei 2006 - 2009 aferent căreia s-a stabilit în sarcina sa obligația de înregistrare în scopuri de TVA și de plată retroactivă a taxei pe valoarea adăugată.

În concluzie, solicită admiterea contestației administrative prealabile, în sensul revocării în totalitate a actelor emise.

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:

În vederea efectuării inspecției fiscale, organele de control au întocmit adrese prin care au solicitat notarilor publici datele privind contractele de vânzare - cumpărare încheiate de persoana fizică X pe perioada 2004 - 2009, iar în urma răspunsurilor primite de la notari a rezultat că acesta a vândut mai multe terenuri împreună cu persoanele fizice A, B și C.

La sfârșitul lunii 2005 cifra de afaceri realizată de persoana fizică X din tranzacții imobiliare a fost în sumă de Z lei, depășind astfel plafonul de scutire de 200.000 lei (echivalentul a 35.000 euro) prevăzut de art. 152 alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, fără a solicita organului fiscal înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de2006.

Astfel, conform anexei de calcul întocmită de către organele de inspecție fiscală pe perioada verificată 2006 – 2009, persoana fizică X a efectuat operațiuni de vânzare - cumpărare de terenuri pe bază de contracte încheiate în calitate de vânzător împreună cu alte persoane fizice, din care partea ce îi revine contribuabilului a fost în sumă totală de Z lei pentru care nu a justificat cu documente scutirea de taxa pe valoarea adăugată și prin urmare acesta avea obligația de a

colecta, respectiv de a plăti taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de Z 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 -2009.

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 are domiciliul în Z, str. Z nr. Z, județul Z cu CNP 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 terenuri desfășurată.

În fapt, persoana fizică X din Z a efectuat în perioada2004 -2009 operațiuni de vânzări - cumpărări de terenuri, însă nu a solicitat organului fiscal înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată la depășirea plafonului de aplicare a regimului special de scutire în luna 2005 și nu a colectat și plătit la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă tranzacțiilor în valoare totală de Z lei efectuate după data la care trebuia să devină plătitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv pe perioada2006 -2009.

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, 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, altele decât terenurile construibile, întrucât cu ocazia inspecției fiscale acesta nu a prezentat pentru niciunul dintre terenurile tranzacționate certificate de urbanism din care să rezulte calificarea terenurilor drept constructibil sau cu altă destinație.

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 constructibil, dacă este

efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

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

completate cu cele ale 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:

“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 tranzacționate se încadrează în categoria celor scutite de taxa pe valoarea adăugată, din cercetările efectuate de organele de inspectie fiscală și pe baza informațiilor de la primăriile locale reținându-se că suprafețele in cauză se află în intravilanul localităților, fiind parcelate si încadrate in zone funcționale, pentru operațiunile de vânzări de terenuri acesta avea obligația de a colecta și plăti taxa pe valoarea adaugată.

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 impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin.(1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin.(2) lit. b).

[...]

(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin.(2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita

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 taxă 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 taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă 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 2005 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 2005, urmând să dețină calitatea de plătitor de taxă începând cu luna calendaristică următoare, respectiv de la2006.

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 ceea ce privește susținerile din contestație că nu poate fi considerat persoană impozabilă pentru că nu are calitatea de comerciant nefiind autorizat sau înregistrat la Registrul Comerțului să efectueze fapte de comerț după cum prevede Codul comercial, precizăm că acestea nu se justifică, deoarece faptul că petentul nu s-a autorizat nu poate înlătura obligația acestuia de a plăti TVA pentru activitatea desfășurată și nu modifică natura acestor operațiuni, încadrarea vânzărilor de terenuri ca impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, fiind activități comerciale de vânzare - cumpărare de bunuri imobile și prin urmare, fapte de comerț, s-a făcut potrivit prevederilor citate din Codul fiscal, care prevalează asupra oricăror altor reglementări legale în conformitate cu art. 1 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Iar, în legătură cu celelalte afirmații privind caracterul de continuitate și intenția de revânzare existentă sau nu la momentul cumpărării terenurilor, acestea sunt pur teoretice și nu se susțin în realitate, în situația de față în care contestatorul pe tot parcursul celor aproape 5 ani verificați a efectuat vânzări - cumpărări de terenuri și a obținut în permanență, respectiv în fiecare trimestru, 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, obtinerea 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 legal au calculat în sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de Z lei pe perioada2006 –2009, prin întocmirea Deciziei de impunere nr. Z.

Referitor la **majorările de întârziere în sumă de Z lei** aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de Z lei, precizăm că acestea rămân de plată în sarcina contestatorului, fiind calculate în baza prevederilor art. 115(1) și 116(1), devenite 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 și dobânzilor datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

În acest sens, la art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se 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."

În ceea ce privește **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 conform dispozițiilor art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

"(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 neintemeiată pentru obligațiile fiscale în sumă totală 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 coordinator

