

D E C I Z I E nr. 4313/683 din 23.12.2013

I. Prin contestatia formulata, persoana fizica solicita anulara obligatiilor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. in suma de lei, ce reprezinta:

- TVA lei
- majorari de intarziere lei
- penalitati de intarziere lei

In contestatia formulata, persoana fizica sustine ca in perioada supusa controlului fiscal, transferul proprietatii asupra bunurilor imobile nu a constituit o activitate economica in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, o astfel de operatiune nefiind supusa taxei pe valoarea adaugata.

Petentul sustine ca prin actele de instrainare intreprinse supuse controlului fiscal, nu a fost efectuata nici o operatiune de exploatare, ci una de vanzare, de transfer a dreptului de proprietate.

Potrivit normei fiscale, notiunea de exploatare nu incorporeaza in continutul sau notiunea de vanzare (notiunea de vanzare fiind cuprinsa in continutul notiunii de transfer), fiind doua notiuni diferite astfel incat nu se poate defini exploatarea prin vanzare si nici invers. Pe cale de consecinta activitatea economica de exploatare a bunurilor corporale si necorporale nu include in sfera sa si activitatea de vanzare, dupa cum in mod absurd sustine organul de control fiscal.

La data incheierii tranzactiei impozabile nu existau norme care sa concluzioneze in sensul ca petentul ar fi avut obligatia de a se inregistra ca persoana impozabila, cum de altfel, ele nu existau nici la data inceperii inspectiei fiscale, si pe de alta parte, normele fiscale in vigoare in momentul de fata au un caracter ambiguu, sens in care prevederile art. 126 si art. 127 Cod fiscal nu indeplinesc exigentele de claritate si precizie necesare asigurarii respectarii principiului securitatii juridice.

Caracterul ambiguu al normelor legale este dovedit si de conduita organelor fiscale care nu au emis pe parcurs nici o somatie catre petent prin care sa i se aduca la cunostinta ca avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA, la organul fiscal teritorial, obligatie pe care nu si-ar fi indeplinit-o.

In concluzie, vanzarea unui bun nu poate fi inclusa in categoria activitatilor de exploatare, intrucat o astfel de activitate presupune pastrarea

Totodata, sustine ca un aspect important de luat in considerare la stabilirea caracterului de continuitate este faptul ca petentul a dobandit in proprietate terenul pe care l-a dezmembrat si instrainat ca parcele reprezentand cote parti. Contractele de vanzare-cumparare prin care a instrainat cote parti din suprafata de teren dobandita in proprietate nu pot fi considerate operatiuni distincte (din punct de vedere al analizei caracterului de continuitate).

Contestatarul arata ca in ceea ce priveste terenurile intravilane astfel cum apar ele sunt mentionate in Anexa nr. 1 la Raportul de inspectie fiscala, nu au toate calitatea de terenuri construibile, fara insa a le identifica si nominaliza si fara a proba incadrarea legala in categoria terenurilor neconstruibile a terenurilor la care face referire.

Potentul sustine ca organul fiscal desi avea obligatia de a dispune inregistrarea din oficiu a persoanei impozabile in vederea achitarii TVA, a procedat cu rea-credinta si nu si-a indeplinit aceasta obligatie. Mai precis, inainte sa actioneze, a lasat sa treaca o perioada suficienta de timp pentru a colecta o suma considerabil mai mare decat aceea care ar fi constituit debitul daca ar fi procedat mai devreme la inregistrare, mai ales in contextul in care organul fiscal avea acces la informatiile necesare identificarii unor altfel subiecti de drept.

Potrivit variantei Codului fiscal in vigoare la data cand organul fiscal a slabilit atingerea plafonului de scutire de catre petent, art. 153 alin. 7 C.f. prevede 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, 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.

Calitatea de contribuabil - persoana inregistrata in scopuri de TVA - 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.

In contextul in care organele de control nu au procedat la efectuarea acestor formalitati, nedispunand inregistrarea petentului in scopul platii de TVA, acestea nu aveau dreptul, din punct de vedere procedural, de a efectua controlul fiscal 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.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de si inregistrat sub nr. care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. , organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada , persoana fizica a desfasurat de o maniera independenta activitati economice constand in livrari de bunuri imobile din patrimoniul personal, respectiv terenuri neconstruibile (arabile si pasune extravilan), terenuri construibile (curti constructii, curte si gradina, terenuri intravilan) si o constructie veche (casa P+M si garaj), care nu au fost utilizate in scopuri personale, ci pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate, dobandind astfel calitatea de persoana impozabila, conform prevederilor art. 127 alin. (1), (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare: "*(1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2).*

Conform datelor inscrise in contractele de vanzare-cumparare, precum si in contractul de schimb imobiliar, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada supusa inspectiei fiscale, respectiv , persoana fizica a efectuat transferuri de proprietate constand in bunuri imobiliare, autentificate la birouri notariale prin douazeci de contracte de vanzare-cumparare, un act de donatie si un contract de schimb imobiliar.

Analizandu-se datele inscrise in contractele de vanzare-cumparare, actul de donatie si contractul de schimb imobiliar, organele de inspectie fiscala constata ca in urma incheierii contractului de schimb imobiliar nr.

in valoare de , avand ca obiect un teren construibil (teren intravilan), persoana fizica a realizat o operatiune taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Anterior acestei operatiuni petentul a instrainat in anul 2008 sapte proprietati imobiliare constand in terenuri neconstruibile si o constructie veche, aceste livrari fiind scutite de TVA.

Potrivit prevederilor art. 152 alin. (2), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valoarea acestor operatiuni in suma totala de lei intra in componenta cifrei de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea alin. (1) ale aceluiasi articol.

Organele de inspectie fiscala constatata ca prin realizarea celor opt operatiuni persoana fizica a depasit plafonul de scutire de TVA

119.000 lei stabilit la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Contribuabilului ii sunt aplicabile prevederile:

- art. 153 , alin. (1) , lit. (b) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal: "*Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125*1 alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:*

.... b) daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau a depasit acest plafon;..."

- art. 152 , alin. (6) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, in care se prevede: "*Persoana impozabila care aplica regimul de scutire de TVA si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), 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 inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153."*

- titlul VI , pct. 62 , alin. (2) din H.G.nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: "*in sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza: a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legate este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TV A conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale."*

Ca urmare, conform prevederilor art. 152 alin. (6) si a art. 153 alin. (1), lit. b) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, persoana fizica trebuia sa solicite organelor

fiscale competente inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului, respectiv pana in data de 10.09.2008, urmand a fi inregistrat in scopuri de TVA incepand cu data de 01.10.2008.

Dupa data depasirii plafonului de scutire de taxa pe valoarea adaugata, conform datelor inscrise in contractele de vanzare-cumparare nr. persoana fizica mai efectueaza, in perioada , sase operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, constand in vanzarea de terenuri construibile, avand categoriile de folosinta curte si gradina si teren intravilan, pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141, alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au stabilit, potrivit prevederilor legale anterior prezentate, ca in perioada persoana fizica a efectuat sase operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, realizand un venit in suma de totala de lei pentru care, avea obligatia de a colecta TVA aferenta in suma totala de lei (prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% asupra bazei impozabile in suma de lei si a cotei de 24% asupra bazei impozabile in suma de lei).

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina persoanei fizice taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de lei si au calculat accesorii aferente, respectiv dobanzi de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

III. Avand in vedere constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre contestator si de catre organele de inspectie fiscala, precum si referatul nr. , serviciul investit cu solutionarea contestatiei retine ca in conformitate cu datele inscrise in contractele de vanzare-cumparare, precum si in contractul de schimb imobiliar in perioada , persoana fizica a efectuat transferuri de proprietate constand in bunuri imobiliare, autentificate la birouri notariale printr-un numar de douazeci de contracte de vanzare-cumparare, un act de donatie si un contract de schimb imobiliar.

Persoana fizica a desfasurat de o maniera independenta activitati economice constand in livrari de bunuri imobile din patrimoniul personal, respectiv terenuri neconstruibile (arabile si pasune extravilan), terenuri construibile (curti constructii, curte si gradina, terenuri intravilan) si o constructie veche (casa P+M si garaj), care nu au fost utilizate in scopuri personale, ci pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate, dobandind astfel calitatea de persoana impozabila, conform prevederilor art. 127, alin. (1), (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile

ulterioare: "(1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2).

Analizandu-se datele inscrise in contractele de vanzare-cumparare, actul de donatie si contractul de schimb imobiliar de catre persoana fizica in calitatea de vanzator, in urma incheierii contractului de schimb imobiliar nr. in valoare de lei, avand ca obiect un teren constructibil (teren intravilan), organul fiscal care solutioneaza contestatia a constatat ca petentul a realizat o operatiune taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Intrucat anterior acestei operatiuni a instrainat in anul 2008 sapte proprietati imobiliare constand in terenuri neconstruibile si o constructie veche, respectiv aceste livrari fiind scutite de TVA dar, potrivit prevederilor art. 152 alin. (2), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valoarea acestor operatiuni in suma de lei intra in componenta cifrei de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea alin. (1) ale aceluiasi articol.

Astfel ca prin realizarea celor opt operatiuni persoana fizica a depasit plafonul de scutire de TVA 119.000 lei stabilit la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Contribuabilului ii sunt aplicabile prevederile:

- art. 153 , alin. (1) , lit. (b) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal : "*Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125*1 alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:*

.... b) daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau a depasit acest plafon;..."

- art. 152 , alin. (6) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, in care se prevede: "*Persoana impozabila care aplica regimul de scutire de TVA si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), 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 inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153."*

- titlul VI , pct. 62 , alin. (2) din H.G.nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: *"in sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza: a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legate este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale."*

Ca urmare, conform prevederilor art. 152 alin. (6) si a art. 153 alin. (1), lit. b) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, persoana fizica trebuia sa solicite organelor fiscale competente inregistrarea in scopuri de TVA conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului, respectiv pana in data de 10.09.2008, urmand a fi inregistrat in scopuri de TVA incepand cu data de 01.10.2008.

Dupa data depasirii plafonului de scutire de taxa pe valoarea adaugata, conform datelor inscrise in contractele de vanzare-cumparare nr. persoana fizica a mai efectuat, in perioada , sase operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, constand in vanzarea de terenuri construibile, avand categoriile de folosinta curte si gradina si teren intravilan, pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141, alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit prevederilor legale anterior prezentate, ca in perioada persoana fizica a efectuat sase operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, realizand un venit in suma de totala de lei pentru care, avea obligatia de a colecta TVA aferenta in suma totala de lei (prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% asupra bazei impozabile in suma de lei si a cotei de 24% asupra bazei impozabile in suma de lei).

In consecinta, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina persoanei fizice o taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de lei si au calculat accesorii aferente, respectiv dobanzi de intarziere in suma de si penalitati de intarziere in suma de lei.

