



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Adminstrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Z



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
Z
Tel : 0259 433 050
Fax : 0259 433 055

DECIZIA Nr. din2011
privind soluționarea contestației formulate de
Persoana fizica X din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Z
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z 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 obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală Z 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 și dobânzi 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 Z sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală pentru întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Z 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 control ale Activității de Inspecție Fiscală Z, persoana fizică X din Z aduce următoarele argumente:

- menționează că în Decizia de impunere nr. Z și în Raportul de inspecție fiscală nr. Z nu sunt descrise explicit tranzacțiile imobiliare desfășurate, nu există nici o anexă cu aceste tranzacții, ele sunt amintite

doar ca număr și ca valoare totală în raport, tranzacțiile imobiliare asupra cărora s-a calculat taxa pe valoarea adăugată trebuiau menționate explicit în actele administrative fiscale, respectiv data când s-au efectuat, valoarea fiecăreia, numărul cadastral, numărul topo prin care este identificat, deoarece operațiunile respective puteau fi scutite, taxabile sau să nu intre în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată;

- arată că prin menționarea generică a tranzacțiilor imobiliare ce au fost supuse taxei pe valoarea adăugată au fost încălcate prevederile Ordinului nr. 1.415/ 11.08.2009 și ale Ordonanței Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prin nedescrierea constatărilor, nementionarea probelor și a documentelor justificative;

- susține că organele de control au tratat operațiunile imobiliare efectuate în perioada 2007 – 2008 în baza unor prevederi ale Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, respectiv a Normelor metodologice de aplicare a acestora valabile pentru anii ulteriori 2009 - 2011, astfel la pag. 3 din raport sunt menționate dispozițiile pct. 37 alin. (6) din norme care a fost introduse prin Hotărârea Guvernului nr. 1.618/ 2008 publicată în M.Of. nr. 865/ 22.12.2008 și nu puteau fi aplicate pentru anii 2007 sau 2008, iar la pag. 5 din raport se menționează că „în cazul achiziției de terenuri și/ sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate, dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic”, prevedere introdusă prin Hotărârea Guvernului nr. 1.620/ 29.12.2009 publicată în M.Of. nr. 927/ 31.12.2009 și care nu putea fi aplicată pentru perioada verificată;

- consideră că pentru anii 2007 – 2008 existau alte prevederi legale și justificarea încadrării terenurilor drept construibile sau neconstruibile se poate face prin alte acte, deoarece legea nu prevedea pentru această perioadă necesitatea certificatului de urbanism și anexează la dosarul cauzei Adeverința nr. Z eliberată de Primăria comunei Z prin care se atestă că o serie de terenuri identificate prin CF și număr cadastral au fost la data vânzării terenuri cu destinație agricolă, arabil, pășuni, livezi și nu exista documentația necesară în vederea construirii și deci sunt terenuri neconstruibile;

- precizează că organele de control nu au luat în calcul taxa pe valoarea adăugată aferentă taxei de racordare energie electrică în sumă de Z lei aferentă facturii fiscale seria Z nr. Z cu toate că în perioada supusă controlului este inclus și anul 2009, racordarea fiind efectuată pentru parcele de teren pe care încă le deține și care urmează să fie vândute.

În concluzie, solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr. Z, a Raportului de inspecție fiscală nr. Z și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele 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 Z 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 birourile notarilor publici și declarate de aceștia prin declarațiile semestriale 208, a rezultat că în perioada verificată2006 –2008 persoana fizică X a desfășurat activitate economică, cu caracter de continuitate, efectuând un număr de Z de tranzacții imobiliare în valoare totală de Z lei, astfel:

- în anul 2006 a desfășurat un număr de 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 35.000 euro) cu obligația de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și devenind plătitor de taxă începând cu data de 01.09.2007.

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

Pentru neplata la termenele de scadență a taxei pe valoarea adăugată de plată în sumă de Z lei, au calculat majorări de întârziere și dobânzi 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. 7, bl. Z, ap. Z, jud. Z.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z 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, majorări de întârziere și dobânzi 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 perioada2006 –2008 operațiuni de vânzări - cumpărări de imobile (terenuri), însă nu a solicitat organului fiscal înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la depășirea plafonului de aplicare a regimului special de scutire în luna iulie 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, altele decât terenurile construibile, întrucât cu ocazia inspecției fiscale acesta nu a prezentat pentru niciunul dintre terenurile tranzacționate după data de 01.09.2007 documente (certIFICATE de urbanism) din care să rezulte calificarea terenurilor drept neconstruibile, adică terenuri pe care nu pot fi executate nici un fel de construcții.

În acest sens, la art. 141 alin.(2) lit. f) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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) si 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 x 100/ 119 în cazul cotei standard și 9 x 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 tranzacționate se încadrează în categoria celor scutite de taxa pe valoarea adăugată, pentru operațiunile de vânzări de terenuri acesta avea obligația de a colecta și plăti taxa pe valoarea adăugată.

Referitor la susținerea din contestație potrivit căreia pentru tranzacțiile din 2007 și 2008 nu pot fi aplicate dispozițiile legale privind certificatele de urbanism pentru încadrarea terenurilor la construibile sau neconstruibile, nefiind încă în vigoare, aceasta nu se justifică, deoarece dispozițiile privind obligativitatea prezentării acestor certificate au clarificat situația privind documentele necesare pentru calificarea terenurilor într-una dintre categorii, adeverința nr. Z de la Primăria Z arătând doar că terenurile aveau alte destinații la data vânzării și că nu existau documente întocmite în vederea realizării unor construcții, aceasta însă nu dovedește că terenurile erau neconstruibile, adică pe terenurile în cauză nu puteau fi executate nici un fel de construcții.

Astfel, întrucât prețurile de vânzare la care au fost tranzacționate terenurile 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 stabilită anual și trimestrial, după cum reiese din tabelul inclus în actul de control potrivit contractelor de vânzare cumpărare încheiate pe fiecare perioadă.

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 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 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.

Cu privire la caracterul de continuitate, se reține că în situația de față contestatorul pe parcursul celor 3 ani verificați (.....2006 –2008) a efectuat în permanență vânzări de terenuri și a obținut venituri din aceste operațiuni (Z de tranzacții), așa cum se precizează, de altfel, și la 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. [...]”

Iar, în ceea ce privește argumentul invocat în contestație potrivit căruia trebuia să se țină seama de taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă serviciilor de racordare energie electrică pentru Z parcele de terenuri situate în comuna Z din factura fiscală seria Z nr. Z, anul 2009 fiind inclus în perioada controlată, precizăm că acesta nu se susține și nu poate fi luat în considerare la soluționarea favorabilă a cererii, deoarece factura este emisă pe numele unei alte persoane fizice, respectiv X din localitatea Z și nu din Z, având alt CNP - Z față de Z, astfel că factura în cauză nu aparține contestatorului.

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

Deci, **majorările de întârziere și dobânzile în sumă totală de Z lei** aferente taxei pe valoarea adăugată sunt datorate potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale” – secundarul urmează principalul fiind calculate ca măsură accesorie în raport cu debitul de

plată 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 și OUG nr. 39/ 2010 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 dobânzi și penalități de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

În legătură cu **contestația formulată împotriva Dispoziției nr. Z privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală**, precizăm că aceasta este de competența Activității de Inspecție Fiscală Z în calitate de organ emitent al acesteia, în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

"(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente."

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 Z conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv