



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare 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 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 și dobânzi aferente;
- Z lei - penalități de întârziere 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 din Z aduce următoarele argumente:

- menționează că tranzacțiile imobiliare din patrimoniul personal nu se încadrează la venituri purtătoare de TVA și încadrarea ca persoană impozabilă la prevederile art. 127 alin. (1) și art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal ca operațiuni impozabile, respectiv ca livrări de bunuri, este abuzivă și nelegală și nu datorează obligații fiscale conform prevederilor art. 95 din Codul de procedură fiscală deoarece notarii au obligația de stabilire și retenere a impozitului pe venit prevăzut la art. 77 din Codul fiscal;

- susține că operațiunile de vânzări – cumpărări de imobile din patrimoniul personal sunt operațiuni civile pentru care s-a datorat numai impozitul pe venit prevăzut la art. 77 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal și nu s-a datorat taxa pe valoarea adăugată;

- precizează că analizând toate actele normative din perioada 2006 – 2008 nu există nici o bază legală pentru a stabili obligațiile fiscale suplimentare de plată în sumă de Z lei reprezentând TVA cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. Z și în Decizia de impunere nr. Z.

În concluzie, solicită admiterea contestației și pe cale de consecință 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, precum și suspendarea executării silite până la soluționarea cazului.

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 verificarea declarațiilor informative semestriale privind transferul de proprietăți imobiliare și a contractelor de vânzare – cumpărare puse la dispoziție de către contribuabilă și de către Birourile Notarilor Publici a rezultat că în perioada verificată2006 –2010 persoana fizică a efectuat tranzacții imobiliare, cu caracter de continuitate, prin care a depășit plafonul legal de scutire, motiv pentru care se încadrează în categoria plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată.

Astfel, la data de2006 contribuabila a realizat cifra de afaceri de Z lei, depășind astfel plafonul legal de scutire la plata taxei pe valoarea adăugată (echivalentul a Z lei) și având obligația de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și devenind plătitor de taxă începând cu data de2007.

Pentru tranzacțiile cu terenuri efectuate după această dată, și anume 1 tranzacție în anul 2007 și Z în anul 2008 în valoare totală de Z lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite asupra valorii acestora,

organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică 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 precum și penalități de întârziere în sumă de Z lei pe perioada2010 –2010.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Persoana fizică cu CNP Z are domiciliul în Z, str. Z nr. Z, județul Z.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe dacă persoana fizică datorează bugetului de stat obligații fiscale în sumă totală de Z lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, majorări, dobânzi și penalități de întârziere stabilite de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care aceasta nu s-a înregistrat în scopuri de TVA la depășirea plafonului de scutire pentru activitatea de vânzări de imobile desfășurată.

În fapt, persoana fizică din Z a efectuat în perioada2006 –2010 operațiuni de vânzări - cumpărări de imobile (terenuri și locuințe), însă nu a solicitat organului fiscal înregistrarea ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată la depășirea plafonului de aplicare a regimului special de scutire la sfârșitul lunii 2006 și nu a colectat și plătit la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor taxabile în valoare totală de Z lei efectuate după data la care trebuia să devină plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, respectiv pe perioada2007 –2010.

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 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, petenta 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 aceasta nu a prezentat pentru niciunul dintre cele Z contracte privind vânzări de terenuri certificate de urbanism din care să rezulte calificarea terenurilor drept neconstruibile, scutirea de taxă fiind aplicată doar pentru un apartament vândut la data de2008 care nu a îndeplinit condițiile necesare pentru a fi considerat construcție nouă.

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 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) și 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 $19 \times 100 / 119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100 / 109$ 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 petenta nu a făcut dovada cu documente că terenurile tranzacționate se încadrează în categoria celor scutite de taxa pe valoarea adăugată, și pentru că din contractele de vânzare-cumpărare și din cercetările efectuate de organele de inspecție fiscală a reieșit că pentru terenurile în cauză există plan urbanistic de detaliu (PUD) și plan urbanistic zonal (PUZ) aprobate prin hotărâri ale consiliului local potrivit cărora suprafețele se pot parcela fiind încadrate în zone funcționale, rezultă că pentru operațiunile de vânzări de terenuri aceasta avea obligația de a colecta și plăti taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, întrucât prețurile de vânzare la care au fost tranzacționate bunurile imobile 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 contestatoarei taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei.

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 noiembrie 2006 contribuabila depășind plafonul de scutire prin încasări în sumă de Z lei, aceasta avea obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului, considerată a fi prima zi a lunii 2006, urmând să dețină calitatea de plătitoare de taxă începând cu luna calendaristică următoare, respectiv de la2007.

Așadar, întrucât contestatoarea 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 aceasta avea obligația să o plătească începând cu data de la care trebuia să devină plătitoare de TVA, fapt nerealizat de către aceasta.

În legătură cu natura civilă a tranzacțiilor imobiliare, se reține că potrivit art. 3 din Legea nr. 571/ 2003, dispozițiile Codului fiscal prevalează celui Comercial, astfel că în situația de față contestatoarea efectuând vânzări-cumpărări de terenuri a obținut venituri din tranzacțiile realizate, îi sunt aplicabile 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:

”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. [...].”

Pe cale de consecință, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod corect au calculat în sarcina persoanei fizice taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de Z lei aferentă tranzacțiilor în valoare totală de Z lei, contestația urmând a fi respinsă pentru TVA în sumă de Z lei,

majorări de întârziere și dobânzi aferente în sumă de Z lei și pentru penalități de întârziere în sumă de Z lei.

Așadar, **majorările de întârziere și dobânzile în sumă de Z lei** aferente TVA, sunt datorate potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale” – secundarul urmează principalul 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, și ale Legii nr. 210/ 2005 și OUG nr. 39/ 2010 și nr. 88/ 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."

Iar, **penalitățile de întârziere în sumă de Z lei** sunt datorate în baza prevederilor art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se specifică:

„Art. 120¹. (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

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.”

Cu privire la solicitarea contestatoarei de suspendare a executării sumei de Z lei stabilită prin Decizia 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, în conformitate cu prevederile art. 215 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **"Introducerea contestației pe cale administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal"**, contribuabila având posibilitatea legală de a cere suspendarea executării actelor atacate în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/ 2004, cu modificările și completările ulterioare.

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 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

