

15/12/2011
OK

ROMÂNIA
TRIBUNALUL BIHOR

SECȚIA A II-A CIVILA, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV SI FISCAL
Dosar nr. 111/2010

5 68/2010

SENTINȚA NR.2975/CA/2011

Ședința publică din data de 01.12.2011

Completul compus din:

PREȘEDINTE: [Nume]

GREFIER: [Nume] **BALAȘ**

Pe rol fiind soluționarea acțiunii în contencios administrativ introdusă de reclamanta [Nume], cu domiciliul în Oradea, B-Str. nr.21, bl. C.S, et. 4, ap. 18, jud.Bihor, în contradictoriu cu pârâta DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BIHOR - ACTIVITATEA DE INSPECTIE FISCALĂ, cu sediul în Oradea, str. D.Cantemir nr.2/B, jud.Bihor, având ca obiect anulare act administrativ.

La apelul nominal făcut în cauză nu se prezintă nimeni.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei, învederându-se instanței că reclamanta a depus concluzii scrise prin serviciul de registratură, după care:

Se constată că la termenul de judecată din data de 01.12.2011, partea prezentă a pus concluzii pe fondul cauzei, care au fost consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta hotărâre, dată la care a fost amânată pronunțarea hotărârii pentru acest termen de judecată, zi în care s-a pronunțat hotărârea.

**TRIBUNALUL
DELIBERÂND,**

Constată că prin acțiunea înregistrată la această instanță la data de 05.10.2010, reclamanta [Nume] a solicitat, în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor - Activitatea de Inspectie Fiscală, ca prin sentința ce se va pronunța să se dispună anularea Raportului de inspecție fiscală nr. [Nume] / [Nume] / 2010, a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. [Nume] / [Nume] / 2010, a Deciziei de impunere nr. [Nume] / [Nume] / 2010 și a Deciziei nr. [Nume] / [Nume] / 2010.

În motivarea acțiunii, reclamanta arată că cele reținute în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală precum și în Decizia nr. [Nume] / [Nume] / 2010 sunt lipsite de fundament juridic, întrucât nu avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA. Astfel, reclamanta arată că, în conformitate cu art. 152 alin. 6 C. Fiscal, "persoana impozabila care aplica 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 sa solicite înregistrarea in scopuri de TVA...". Prin urmare, reclamanta arată că, pentru ca obligația de înregistrare in scop de TVA sa ia naștere, trebuie sa fie îndeplinite 2 condiții cumulative: subiectul trebuie sa fie persoana impozabil, subiectul trebuie sa atingă o cifra de afaceri de minim 35.000 Euro. Totodată, reclamanta mai arată că, în conformitate cu art. 126 alin. 1 din Codul Fiscal, pentru ca o operațiune sa fie calificata ca fiind impozabila din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugata trebuie sa îndeplinească in mod cumulativ următoarele condiții: să constituie sau sa fie asimilata cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata, locul de livrare a bunurilor sau de prestare de servicii sa fie considerat a fi in România, in conformitate cu art. 132 si 133 C.Fiscal, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii sa fie realizata de o persoana impozabila, astfel cum aceasta este definita de art. 127 alin.1 C.Fiscal, livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin.2 C.Fiscal.

În concluzie, reclamanta arată că pentru ca obligația de înregistrare in scop de TVA sa ia naștere, trebuie sa fie îndeplinite 2 condiții cumulative: subiectul trebuie sa fie producător, comerciant sau prestator de servicii sau activități extractive, agricole, liber profesionist sau asimilat, care sa aibă in același timp calitatea de persoana impozabila, subiectul trebuie sa atingă o cifra de afaceri de minim 35.000 Euro.

Reclamanta mai arată că nu are calitatea de comerciant, si deci nu poate fi considerata persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoare adăugata, întrucât, în conformitate cu art. 7 din Codul Comercial, "sunt comercianți aceia care fac fapte de comerț având comerțul ca o profesiune obișnuita și societățile comerciale". Mai învederează că nu este înregistrata la registrul Comerțului de pe langa Tribunalul Bihor, nefiind identificata printr-un cod fiscal, astfel încât, in privința sa, nu se poate porni de la prezumția de comercialitate, ci calitatea de comerciant trebuie dovedita. Ori, reclamanta arată că nu a realizat fapte obiective de comerț, neputând avea calitatea de comerciant, in conformitate cu definiția data de lege.

De asemenea, reclamanta arată că organul fiscal i-a reținut calitatea de comerciant pornind de la împrejurarea ca a incheiat mai multe contracte de vanzare-cumparare in calitate de vânzător, fără insa a se dovedi in vreun fel intenția de revanzare existentă la momentul cumpărării bunurilor.

În concluzie, reclamanta arată că nu are calitatea de comerciant, activitățile efectuate de către ea nu intră in sfera activităților economice, potrivit art. 127 alin.2 din Codul Fiscal și, în consecință, nu poate fi considerata persoana impozabila, potrivit art. 127 alin.1 C.fiscal și nerevenindu-i astfel nici obligația de a se înregistra in scopuri de TVA, nici de a achita sumele stabilite de către organul de control prin Decizia de impunere.

Totodată, reclamanta arată că, în conformitate cu art. 127 alin. 2 teza a doua din Codul Fiscal, exploatarea, si nu livrarea, bunurilor corporale sau necorporale devine activitate economica, in măsura in care aceasta exploatare este desfășurata cu caracter de continuitate in scopul obținerii de venituri. Ori, reclamanta arată că exploatarea bunurilor nu reprezintă o livrare de bunuri, ea necircumscriindu-se niciuneia din situațiile prevăzute de art. 128 C.fiscal, care definește atat livrarea de bunuri cat si operațiunile asimilate acesteia, din punct de vedere fiscal.

Mai mult, reclamanta arată că însasi noțiunea de exploatare exclude ideea de înstrăinare, cata vreme a exploata înseamnă "a folosi, a pune în valoare un bun în vederea realizării unor scopuri economice, a valorifica". Prin urmare, se arată că, în materia bunurilor imobile, exploatarea se circumscrie, din punct de vedere juridic, inchirierii, și nicidecum vânzării.

Reclamanta mai arată că reglementarea legală conform căreia, începând cu 1 ianuarie 2010, livrările de bunuri imobile efectuate de persoane fizice în anumite condiții să devină impozabile din perspectiva TVA, nu are nici un fel de relevanță sub aspectul perioadei 2006-2009, aferent căreia s-a stabilit în sarcina sa obligația de înregistrare în scop de TVA și de plata retroactivă a taxei pe valoare adăugată.

De asemenea, reclamanta mai învederează că, în conformitate cu art. 141 alin.2 lit f din Codul Fiscal, livrarea unei construcții vechi, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a terenurilor neconstruite, reprezintă operațiuni de interes general care sunt scutite de taxa pe valoare adăugată.

În drept, a invocat disp. Legii nr.554/2004 și ale Codului fiscal.

Prin întâmpinarea de la fila 201 dosar, pârâta DGFP Bihor a solicitat respingerea acțiunii ca neîntemeiată și menținerea actelor administrative fiscale atacate ca temeinice și legale.

În motivarea întâmpinării, pârâta arată că persoanele fizice care realizează tranzacții imobiliare cu terenuri construite și construcții noi, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. 2 din Codul fiscal au obligația înregistrării în scopuri de TVA, în condițiile prevăzute de art.152 din Legea nr.571/2003. Mai arată că organele de inspecție fiscală nu au considerat ca fiind activitate economică exploatarea bunurilor pentru a obține venituri cu caracter de continuitate, ci a au considerat activitatea economică în sensul prevăzut la art. 127 alin. 2 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal prin prisma caracterului de comerciant. Astfel, pârâta arată că operațiunile efectuate de către reclamantă au fost tratate din punct de vedere fiscal ca operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, deoarece îndeplinesc cumulative condițiile prevăzute la art. 126 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

Pârâta mai arată că reclamanta 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 inspecție fiscală și pe baza informațiilor de la primăriile locale constatându-se că suprafețele în cauză se află în intravilanul localităților, fiind parcelate și încadrate în zone funcționale, pentru operațiunile de vânzări de terenuri. Mai arată că susținerile reclamantei, în sensul că terenurile tranzacționate nu sunt construite nefiind scoase din circuitul agricol, sunt lipsite de relevanță, câtă vreme în conformitate cu dispozițiile art.6 din OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală și ale art. 3, 4 și 30 din HG nr.525/1996 pentru aprobarea Regulamentului general de urbanism: "autorizarea executării construcțiilor și amenajărilor pe terenurile agricole din extravilan este permisă pentru funcțiunile și în condițiile stabilite de lege", ori în speță majoritatea terenurilor tranzacționate sunt situate în intravilanul localităților, sunt suprafețe parcelate și sunt situate în zone funcționale conform Hotărârii de Consiliu local privind aprobarea Planului Urbanistic Zonal - parcelare teren pentru amplasare locuințe individuale.

Totodată, pârâta mai învederează că, la sfârșitul lunii noiembrie 2005, reclamanta a depășit plafonul de scutire prin încasări în sumă de [redacted] lei și, pe cale de consecință, 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 decembrie 2005, urmând să dețină calitatea de plătitoare de taxă începând cu luna calendaristică următoare, respectiv de la 01.01.2006.

Referitor la susținerea reclamantei că nu poate fi considerată persoană impozabilă pentru că nu are calitatea de comerciant, nefiind autorizată sau înregistrată la Registrul Comerțului să efectueze fapte de comerț după cum prevede Codul comercial, pârâta arată că neautorizarea nu poate înlătura obligația de a plăti TVA pentru activitatea desfășurată și nu modifică natura acestor operațiuni.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de [redacted] lei aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de [redacted] lei, pârâta arată că acestea au fost 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.

Din coroborarea întregului material probator aflat la dosarul cauzei, instanța reține în fapt următoarele:

Prin Decizia de impunere nr. [redacted]/[redacted].2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. [redacted]/[redacted].2010, s-a stabilit în sarcina reclamantei [redacted] obligația de plată la bugetul de stat a sumei totale de [redacted] lei, din care [redacted] lei - taxă pe valoarea adăugată și [redacted] lei - majorări de întârziere aferente.

Considerentele care au stat la baza stabilirii obligațiilor de plată în sarcina reclamantei le-a constituit faptul că aceasta, în perioada 01.11.2004 – 30.06.2009, a vândut mai multe terenuri împreună cu persoanele fizice G. V. [redacted], M. C. [redacted] și M. C. [redacted]. Astfel, s-a reținut că la sfârșitul lunii noiembrie 2005 cifra de afaceri realizată de persoana fizică [redacted] din tranzacții imobiliare a fost în sumă de [redacted] 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 de 01.01.2006.

Din contractele de vânzare-cumpărare depuse la dosar (filele 51-179), rezultă că persoana fizică [redacted] a efectuat operațiuni de vânzare-cumpărare de terenuri în calitate de vânzător împreună cu alte persoane fizice, din care partea ce îi revine acesteia a fost în sumă totală de [redacted] lei, pentru care nu a justificat cu documente scutirea de taxă pe valoarea adăugată, având astfel obligația de a colecta, respectiv de a plăti, taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de [redacted] lei. Totodată, pentru neplata la termenele de scadență a taxei pe valoarea adăugată datorată trimestrial în sumă totală de [redacted] lei, organul fiscal a calculat majorări de întârziere în sumă de [redacted] lei aferente perioadei 26.04.2006 - 20.01.2010.

Conform disp.art.126 C.fiscal, sunt operațiuni impozabile în România cele care sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată, dacă livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o

persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin.(1), acționând ca atare și dacă livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin.(2), iar potrivit art.127 din același act normativ, „(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”. În conformitate cu prevederile art. 128. din Legea nr.571/2003, „este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”.

Din examinarea acestor texte de lege, rezultă că operațiunile desfășurate de către persoana fizică se circumscriu noțiunii de 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, fiind operațiuni impozabile din acest punct de vedere. Referitor la invocarea de către reclamantă a incidenței în cauză a disp. art.141 alin.(2) lit. f) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, referitoare la scutirea de taxă pe valoarea adăugată a livrărilor de terenuri, altele decât terenurile construibile, instanța urmează să constate că reclamanta nu a depus nici un înscris din care să rezulte calificarea terenurilor tranzacționate ca fiind neconstruibile sau cu altă destinație.

Mai mult, din înscrisurile aflate la filele 48-50 dosar, rezultă că suprafețele de teren înstrăinate de reclamantă se află în intravilanul localităților, fiind parcelate și încadrate în zone funcționale, astfel încât pentru operațiunile de vânzări de terenuri reclamanta avea obligația de a colecta și plăti taxa pe valoarea adăugată.

Referitor la inexistența calității de comerciant a reclamantei, ca urmare a neautorizării sau înregistrării la Oficiul Registrului Comerțului în vederea efectuării unor fapte de comerț, instanța urmează să constate că neefectuarea acestor operațiuni nu înlătură obligația reclamantei 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.

În ceea ce privește inexistența caracterului de continuitate, precum și a intenției de revanzare a terenurilor la momentul cumpărării acestora de către reclamantă, instanța urmează să constate, din examinarea multitudinii de contracte de vânzare-cumpărare depuse la filele 51-179 dosar, că aceasta a înstrăinat, într-o perioadă relativ scurtă, sute de terenuri, obținând în permanență venituri din tranzacțiile realizate în fiecare trimestru, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală și respectiv Decizia de impunere aflate la filele 24-36 dosar. Ori, în conformitate cu 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, „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”**. De altfel, organul fiscal nu a stabilit taxa pe valoarea adăugată imputată reclamantei pe baza caracterului de continuitate al tranzacțiilor, ci a considerat în mod legal ca fiind activitate economică în sensul prevăzut de art.127 alin.2 C.fiscal, exploatarea bunurilor prin prisma caracterului de comerciant, tranzacțiile efectuate de către reclamantă îndeplinind condițiile cumulative prevăzute de art.126 C.fiscal, fiind astfel tratate ca operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Conform art. 152 alin.(1) și (6) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, " (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", iar potrivit art. 153 al.1 lit.b din același act normativ, „(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125/1 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 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”.

Văzând aceste dispoziții legale și ținând cont de faptul că, la sfârșitul lunii noiembrie 2005, reclamanta, depășind plafonul de scutire prin încasări în sumă de ~~35.000~~ lei, 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 decembrie 2005, urmând să dețină calitatea de plătitoare de taxă începând cu luna calendaristică următoare, respectiv de la 01.01.2006.

Întrucât reclamanta nu și-a îndeplinit obligația de a se înregistra în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, 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 taxă pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește majorările de întârziere în cuantum de lei, aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de lei, instanța urmează să constate că în conformitate cu disp. art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, „pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere ...Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv”. Prin urmare, organul fiscal, în mod corect, a aplicat în sarcina reclamantei accesoriile fiscale aferente debitului principal neachitat în termenul legal.

Față de aceste considerente și văzând în drept și dispozițiile Codului fiscal, instanța urmează să respingă ca nefondată acțiunea formulată și să mențină ca legale și temeinice actele administrativ-fiscale atacate.

Urmează să se constate că nu s-au solicitat cheltuieli de judecată din partea pârâtei.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
HOTĂRĂȘTE:**

Respinge ca nefondată acțiunea formulată de reclamanta **DIANA**, cu domiciliul în Oradea, nr. , bl. , et. , ap. 18, jud. Bihor, în contradictoriu cu pârâta **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BIHOR – ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ**, cu sediul în Oradea, str. D. Cantemir nr. 2/B, jud. Bihor, pentru anularea Raportului de inspecție fiscală nr. /23.01.2010, a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. /23.01.2010, a Deciziei de impunere nr. /23.01.2010 și a Deciziei nr. /23.01.2010.

Fără cheltuieli de judecată.

Cu drept de recurs în 15 zile de la comunicare.

Pronunțată în ședința publică din 09.11.2011.

PREȘEDINTE,

GREFIER,