



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală a Finanțelor
Publice Argeș



B-dul. Republicii, nr. 118 Pitești, Argeș
Tel : +0248 211511 / +0248 211838
Fax : +0248 216478
e-mail : Admin.PTAGJUDX01.AG@mfinante.ro

DECIZIA nr. 50/2010
privind solutionarea contestatiei depusa de
PF din Pitesti
inregistrata la Directia generala a finantelor publice Arges sub nr. X/2010

Directia generala a finantelor publice Arges a fost sesizata de d-na PF prin adresa fn. inregistrata la Directia generala a finantelor publice Arges sub nr. X/2010 cu privire la contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. X/2009 emisa pentru suma de X lei reprezentand:

- X lei taxa pe valoarea adaugata,
- X lei majorari de intarziere.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Directia generala a finantelor publice Arges constatand ca in speta sunt intrunite dispozitiile art. 205 si art. 209 (1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este competenta sa solutioneze contestatia formulata de d-na PF din Pitesti.

I. In contestatia formulata, petenta precizeaza ca vanzarile de imobile nu sunt operatiuni comerciale, “ *astfel ca, baza de impunere este nelegala, prezumptia efectuarii unor acte de comert generatoare de venituri si TVA **nu este prevazuta de lege**, intrucat actele de vanzare – cumparare a unor bunuri imobile sunt acte civile, iar nu acte comerciale.*”

Totodata, in contestatie se arata ca inainte de 1 ianuarie 2008 “operatiunile de livrare a unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil” erau scutite de taxa pe valoarea adaugata, iar cele doua tranzactii efectuate de petenta in 2008 nu pot fi asimilate cu “ *caracter permanent* “.

In ceea ce priveste dispozitiile Codului fiscal referitoare la obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale si care nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este

desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, petenta invoca in sustinerea contestatiei faptul ca “ ... *veniturile cu caracter de continuitate se obtin din inchirierea sau leasingul bunurilor imobile si nu din vanzarea acestora, deci legatura dintre vanzarea de terenuri sau de locuinte si veniturile cu caracter de continuitate retinuta de organul constatator este nelegala.*”

Totodata, in contestatie se mentioneaza ca “ ... *in mod gresit s-a retinut ca si caracter de continuitate, tranzactiile incheiate in 2007 fata de cele doua tranzactii imobiliare incheiate in 2008, care nu pot fi individual asimilate cu caracter de continuitate fiind sub un numar de cinci prin similitudine cu operatiunile de inchiriere ...*”

Astfel, contestatoarea considera ca a depasit plafonul de scutire la plata taxei pe valoarea adaugata cu tranzactia efectuata in 25.02.2008 si a devenit platitoare de taxa pe valoarea adaugata incepand cu 01.04.2008 si intrucat dupa aceasta data a fost efectuata numai o tranzactie, aceasta solicita anularea deciziei de impunere nr. X/2009 si stabilirea bazei impozabile prin includerea in aceasta numai a tranzactiei care a avut loc la 24.04.2008.

II. Urmare adresei nr. X/2009 emisa de Directia generala coordonare inspectie fiscala din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala si inregistrata la Directia generala a finantelor publice Arges sub nr. X/2009 referitoare la verificarea persoanelor fizice care au efectuat astfel de tranzactii si nu s-au inregistrat ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de inspectie fiscala Arges – Serviciul inspectie fiscala persoane fizice 1 au procedat la verificarea tranzactiilor imobiliare efectuate de doamna PF in perioada 01.01.2006 – 30.09.2009 si au intocmit raportul de inspectie fiscala nr. X/2009, constatandu-se urmatoarele:

Din analiza contractelor de vanzare-cumparare in care d-na PF a avut calitatea de vanzator (in calitate de coproprietar) s-a constatat ca tranzactiile efectuate nu au fost utilizate in scopuri personale ci in scopuri comerciale si conform art. 127 (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au considerat ca exploatarea bunurilor corporale in cauza a fost facuta in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Urmare verificarii bazei de date si a documentelor prezentate de d-na PF, organele de inspectie fiscala au stabilit ca anul 2007 au fost efectuate un numar de 46 de tranzactii imobiliare in valoare de X lei, in anul 2008 au fost efectuate un numar de 2 tranzactii imobiliare in valoare de X lei, tranzactii in care aceasta a avut calitatea de vanzator cu o cota de 8,5% din proprietate.

Organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea valorii tranzactiilor imobiliare in raport de cota de proprietate detinuta de d-na PF si

au stabilit ca in luna decembrie 2007 aceasta a realizat o cifra de afaceri (venituri) superioara plafonului de scutire la plata taxei pe valoarea adaugata si in conformitate cu dispozitiile art. 152 (6) din Codul fiscal aceasta avea obligatia de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu 01.02.2008.

Intrucat pana la data efectuării inspecției fiscale d-na PF nu s-a inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea, pentru tranzacțiile efectuate după data de 01.02.2008, organele de inspecție fiscală au colectat o taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei si au stabilit o taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de X lei, iar pentru neplata la termen la bugetul de stat au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei.

III. Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei intocmit de Serviciul inspecție fiscală – persoane fizice 1 din cadrul Activității de inspecție fiscală Arges se propune respingerea contestatiei formulate de d-na PF ca neintemeiata.

IV. Avand in vedere sustinerile petentului, constatările organelor fiscale, documentele existente la dosar, precum si actele normative aplicabile in speta, se retin urmatoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Arges prin Biroul solutionare contestatii este sa se pronunte daca aceasta este datorata in conditiile in care petenta a desfasurat activitati economice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si nu s-a inregistrat platitor de taxa pe valoarea adaugata la depasirea plafonului de scutire.

In fapt, in perioada 01.01.2007 – 30.09.2009 d-na PF a efectuat un numar de 48 de tranzactii imobiliare, in luna decembrie 2007 petenta realizand o cifra de afaceri (venituri) superioara plafonului de scutire la plata taxei pe valoarea adaugata.

Avand in vedere ca d-na PF nu s-a inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana la data inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adaugata aferenta celor 2 tranzactii imobiliare desfasurate in anul 2008 si au stabilit o taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de X lei.

In drept cauza isi gaseste solutionarea in dispozitiile art. 126 si art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“ 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

Persoane impozabile și activitatea economică

(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.”, coroborate cu cele ale art. 128 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conform carora “ Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

Fata de aceste prevederi legale, sunt considerate operațiuni impozabile livrarile de bunuri efectuate cu plată care constau în transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, sunt realizate de o persoană impozabilă și rezulta din una dintre activitățile economice prevăzute de Codul fiscal, precum și faptul că locul de livrare a bunurilor este considerat a fi în România și se desfășoară în sfera taxei.

De asemenea, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară activități economice de o manieră independentă, indiferent de locul, scopul sau rezultatul acestei activități și constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Totodată, pentru perioada verificată în speta sunt aplicabile și dispozițiile art. 141 (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(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.** 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;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;”, precum și cele ale punctului 37 (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“ 37. (1) În sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, terenul pe care este construit un bun imobil, inclusiv terenul aferent unui bun imobil, urmează regimul bunului imobil dacă sunt proprietăți indivizibile.

(2) Se consideră a fi data primei ocupări, în cazul unei construcții care nu a suferit transformări de natura celor menționate la pct. 4 al art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a acesteia. În cazul unei construcții realizate în regie proprie, data primei ocupări este data documentului pe baza căruia bunul este înregistrat în evidențele contabile drept activ corporal fix.

(3) Data primei utilizări a unei construcții se referă la construcții care au suferit transformări de natura celor menționate la pct. 4 al art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal. Prin data primei utilizări se înțelege data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a lucrărilor de transformare a construcției în cauză. În cazul lucrărilor de transformare în regie proprie a unei construcții, data primei utilizări a bunului după transformare este data documentului pe baza căruia cu valoarea transformării respective este majorată valoarea activului corporal fix.

(4) O construcție care nu a fost ocupată în sensul prevăzut la alin. (2) va fi considerată o construcție nouă până la data primei ocupări, chiar dacă livrarea intervine înainte de această dată.

(5) Excepția prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal se aplică numai în cazul persoanelor care devin impozabile în sensul art. 127 din Codul fiscal pentru livrarea de construcții noi, de părți ale acestora sau de terenuri construibile.”

Avand in vedere prevederile legale sus mentionate, legiuitorul stabileste ca este scutita de taxa pe valoarea adaugata 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.

Totodata, legiuitorul stipuleaza ca scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, exceptie care se aplica persoanelor impozabile care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități de exploatare a bunurilor corporale oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Fata de cele de mai sus, in speta sunt aplicabile si prevederile art. 152(6) din Legea privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora:

“ 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.” precum si cele ale punctului 62 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

“ (2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a 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 datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă 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; .”

Astfel, conform acestor prevederi legale se retine ca la depasirea plafonului de scutire prevazut de Codul fiscal o persoana impozabila trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de taxa pe valoarea adaugata în termen

de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului, iar în cazul în care 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.

Mai mult, se reține că în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de taxă pe valoarea adăugată conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă 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.

De asemenea, la pct. 66 (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se stipulează ca:

“ În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.”

Astfel, se reține că tranzacțiile efectuate de petenta nu au fost operațiuni ocazionale, intenția acesteia de a desfășura o activitate economică reiesind din investițiile pregătitoare necesare inițierii unei activități economice, iar prin încheierea unui număr de 48 contracte de vânzare-cumpărare în care are calitatea de vânzător aceasta a realizat venituri cu caracter de continuitate.

Pe cale de consecință, prin operațiunile pe care le-a desfășurat, d-na PF a avut calitatea de persoană impozabilă pentru tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea de construcții noi, părți ale acestora și terenuri, operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Se reține astfel că petenta în calitate de persoană impozabilă avea obligația să se înregistreze ca platitor de taxă pe valoarea adăugată conform art. 152 din Codul fiscal de la data de 01.02.2008, să colecteze și să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate începând cu această dată.

Fata de cele de mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale aplicabile în speta, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la colectarea taxei pe valoarea adăugată în suma de X lei aferentă celor două tranzacții imobiliare efectuate după data de 01.02.2008 și la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată de

plata in suma X lei, fapt pentru care contestatia urmeaza a se respinge ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

2. Referitor la suma de X lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Arges prin Biroul solutionare contestatii este sa se pronunte daca aceasta este datorata in conditiile in care societatea nu a achit at la termen impozitul datorat.

In fapt, pentru neachitarea la termen a taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de X lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de X lei.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 157 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza ca:

“ Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.”, precum si ale art. 119 si art. 120 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

“ART. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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 de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(...)

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Avand in vedere ca d-na PF nu a achitat la termen taxa pe valoarea adaugata datorata in suma de X lei, aceasta datoreaza si sumele accesorii in raport cu debitul conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, fapt pentru care se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea de majorari de intarziere in suma de X lei aferente, contestatia urmand a se respinge ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Se retine faptul ca societatea nu contesta modul de calcul al majorarilor de intarziere in ceea ce priveste perioada si cota aplicata.

Pentru considerentele retinute aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 126, art. 127, art. 128, art. 141, art. 152 si art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 37, pct. 45, pct. 62 si pct. 66 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 119 si art. 120 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu dispozitiile art. 205, art. 207, art 209, art. 213 si art. 216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se :

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de d-na PF impotriva deciziei de impunere nr. X/2009 emisa pentru suma de X lei reprezentand:

- X lei taxa pe valoarea adaugata,
- X lei majorari de intarziere.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Arges in termen de 6 luni de la data comunicarii.

Director coordonator