



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Nationala de
Administrare Fiscala
Directia Generala a Finantelor
Publice a judetului Brasov



Str. Mihail Koglniceanu, nr. 7
Brasov
Tel: 0268.547726
Fax: 0268.547730
E-mail: finantepublice@rdsbv.ro

DECIZIA NR.125

Directia generala a finantelor publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P. Brasov- Activitatea de Inspecție Fiscala-Serviciul Persoane Fizice, privind solutionarea contestatiei depusa de catre D-I X.

Contestatia au fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA si majorari de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere si de data depunerii contestatiei la posta conform plicului postal existent la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. Brasov este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre D-I X

I. D-I X, contesta Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala si solicita anularea actelor contestate prin care prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA si majorari de intarziere, motivand astfel:

In ceea ce priveste calificarea ca si persoana impozabila, contestatorul sustine urmatoarele:

In timpul controlului a prezentat organelor de inspectie fiscala, contractele de vanzare cumparare, care nu au legatura intre ele.

Mentioneaza ca, terenul vandut catre SC B, este un teren arabil, intravilan, neconstruibil, teren care nu putea fi utilizat conform scopului achizitionarii respectiv amenajarii unui teren de tenis, in zona existand interdictie de construire.

Referitor la modul de dobandire a terenurilor, contestatorul sustine ca aceste terenuri se afla in intravilanul localitatii, provenind dintr-un singur corp funciar, fiind terenuri pentru care s-a realizat schimbarea destinatiei, fiind scoase din circuitul agricol.

Sustine ca terenurile de mai sus sunt neconstruibile deoarece nu a solicitat si nu a obtinut autorizatie de constructie.Mentioneaza faptul ca terenurile in cauza au fost achizitionate impreuna cu un asociat, le-au parcelat si le-au vandut in vederea obtinerii de venituri.

Contestatorul sustine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au considerat ca este persoana impozabila desfasurand activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in conformitate cu prevederile art.127 alin.(2) din Codul fiscal.Considera ca organele de inspectie fiscala in mod abuziv au apreciat ca exista continuitate de la prima tranzactie pe care a luat-o in calcul pentru determinarea plafonului de TVA.

De asemenea, sustine ca pozitia organului fiscal cu privire la continuitate este eronata deoarece nu exista niciun fel de legatura intre prima vanzare si urmatoarele.

Referitor la caracterul de teren construibil, contestatorul sustine ca, in conformitate cu art.1 din Legea nr.50/1991 niciun fel de constructie nu poate fi executata fara emiterea in prealabil a unei autorizatii de construire, astfel ca terenurile vandute nu sunt construibile deoarece, anterior vanzarii, nu s-au obtinut autorizatii de constructie.

In ceea ce priveste data la care ar fi avut obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA, contestatorul sustine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au constatat depasirea plafonului de scutire la data de 30.06.2007 si obligatia inregistrarii in scopuri de TVA pana la data de 10.07.2007, devenind persoana impozabila in scopuri de TVA cu data de 01.08.2007.

D-I X sustine ca avea obligatie de a se inregistra in scopuri de TVA pana la data de 11.08.2007, devenind platitor de TVA cu data de 01.09.2007, astfel ca organele de inspectie fiscala au calculat suplimentar TVA la un numar de 6 vanzari.

Privitor la vanzarea realizata catre SC R , contestatorul sustine ca vanzarea s-a realizat catre o persoana impozabila iar vanzarea ar fi fost supusa masurilor simplificate si invoca in sustinere prevederile art.128 alin.(7) din Codul fiscal.

Privitor la vanzarile realizata catre SC N, SC H, contestatorul considera ca nu ar fi trebuit sa colecteze TVA in conformitate cu prevederile art.128 alin.(7) din Codul fiscal .

Fata de cele prezentate contestatorul sustine ca operatiunile in cauza nu intra in sfera operatiunilor taxabile deoarece;

- nu au fost realizate cu continuitate, vanzarile fiind sporadice, neexistand o ritmicitate si predictibilitate a acestora

- livrarea unor terenuri neconstruibile nu constituie operatiune taxabila

- nu a realizat nici un fel de operatiuni /acte de exploatare a bunurilor imobile

Mentioneaza ca, imprejurarea ca terenurile vandute se aflau in intravilanul localitatilor nu atrage caracterul taxabil al operatiunii, deoarece caracterul de teren construibil il are orice teren amenajat sau neamenajat conform art.141 alin.(2) lit.f) pct.1 din Codul fiscal si sustine ca vanzarea unui teren anterior obtinerii autorizatiei de construire nu reprezinta o operatiune taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Sustine ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod eronat TVA colectata in conditiile in care nu a avut dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiilor de terenuri.

D-I X, solicita admiterea contestatiei pentru TVA stabilita suplimentar de plata si majorari de intarziere aferente si anulara actului administrativ fiscal respectiv Decizia de impunere.

II.Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.Brasov-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar de plata si majorari de intarziere aferente TVA de plata.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, contestata de catre D-I X, rezulta urmatoarele:

Potrivit "lista nominala beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, contribuabilul figureaza cu 10 tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2007-2009 in urma carora a obtinut venituri.

In timpul verificarii D-I X a prezentat un numar de contracte de vanzare-cumparare din care rezulta ca in perioada 26.06.2007-01.09.2009, acesta a vandut terenuri catre persoane fizice si juridice in valoare totala de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 30.06.2007 a fost depasita cifra de afaceri de 35.000 euro reprezentand plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevazut de art.152 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar

incepand cu data de 01.09.2007, contribuabilul trebuind sa se inregistreze la organul fiscal in termen de 10 zile(10.07.2007) devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.08.2007, lucru care nu a fost realizat.

In raportul de inspectie fiscala se specifica faptul ca pentru 5 contracte de vanzare-cumparare a caror valoare este de... lei contestatorul nu datoreaza TVA, fiind operatiuni scutite.

De asemenea, contestatorul nu datoreaza TVA pentru doua contracte incheiate in lunile iunie si iulie 2007 , deoarece acesta devine platitor de TVA incepand cu luna august 2007.

Pentru 29 de contracte de vanzare-cumparare incheiate cu persoane fizice si persoane juridice, pe perioada 01.08.2007-01.09.2009, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA, in conformitate cu prevederile art.127 alin.(1) si (2) si art.141 alin.(2) lit.f) coroborat cu prevederile art.134², art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatorilor , documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Referitor la suma reprezentand TVA si majorari de intarziere, contestata de catre D-I X, D.G.F.P.Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate in perioada 2007-2009 constand in vanzari de terenuri construibile D-I X datoreaza taxa pe valoarea adaugata si majorari de intarziere aferente in conditiile in care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire fara a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, in perioada 2007-2009 D-I X a realizat tranzactii constand in vanzari de terenuri construibile .

Urmare a verificarilor informatiilor transmise de catre notarii publici si documentelor puse la dispozitie de catre D-I X, organele de inspectie fiscala au constatat ca acesta au realizat in perioada iunie 2007-septembrie 2009, un numar de 36 tranzactii, activitatea avand caracter de continuitate, fara sa solicite inregistrarea ca persoana impozabila in scopuri de TVA si nici ca persoana fizica care desfasoara activitati economice in mod independent sau exercita profesii libere.

Din analiza documentelor organele de inspectie fiscala au constata ca in anul 2007,D-I X a realizat 13 tranzactii cu terenuri.

Din contractele de vanzare cumparare rezulta ca in anul 2008, contestatorul a realizat 17 tranzactii cu terenuri iar in anul 2009 a realizat 6 tranzactii cu terenuri.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile realizate de catre contestator reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care D-I X, aveau obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile in decursul unui an fiscal.

S-a constatat ca la data de 30.06.2007 a fost depasita cifra de afaceri de 35.000 euro reprezentand plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevazut de art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar pana la data de 10.07.2007 D-I X avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA pentru operatiunea de vanzare a

terenurilor, devenind astfel platitor de TVA incepand cu data de 01.08.2007, in conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Deoarece contestatorul nu s-au inregistrat in scopuri de TVA, nu a colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor construibile si nu a declarat si achitat bugetului de stat TVA aferenta acestor venituri, organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor construibile prin 29 de contracte de vanzare-cumparare, contracte care se regasesc in tabelul din Raportul de inspectie la pozitiile 3 pana la 12,14, 16 pana la 27, 29,31, 32,34, 35, 36 si care intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 25.10.2007-10.11.2009, majorari de intarziere in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

In contestatia formulata, contestatorul sustine ca nu datoreaza bugetului de stat TVA si majorari de intarziere stabilite prin Decizia de impunere, intrucat tranzactiile desfasurate pe perioada 2007-2009 nu intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA, tranzactiile efectuate neavand caracter de continuitate si totodata neavand obligatia de a se inregistra ca persoana impozabila din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata.

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

"1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operatiunile 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); "

Prin urmare, potrivit prevederilor legale, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei, in conditiile in care sunt realizate de o persoana impozabila asa cum a fost definita la art.127 alin.(1) iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitatile economice prevazute la art.127 alin.(2).

Neindeplinirea cumulativa a conditiilor prevazute la art.126 alin.(1) conduce la scoaterea din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata a respectivei operatiuni.

Potrivit prevederilor art.127 alin.(1) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, *"Este considerata 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."*

Art.7 alin.(1) pct.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

"(1) În înțelesul prezentului cod termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație(...)

20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;"

La art.125¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

"(1)În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

*18. **persoană impozabilă** are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă **persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;***

*20. **persoană neimpozabilă** reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;*

*21. **persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă;***

Din coroborarea prevederilor legale mai sus mentionate se retine ca o persoana fizica reprezinta persoana impozabila in sensul Titlului VI din Codul fiscal in conditiile in care aceasta desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal *"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.**"*

In explicitarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, pct.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, legiuitorul precizeaza:

*"(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.**"*

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale nu se considera a fi desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile,

excepție facând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, D-I X dobândind calitatea de persoană impozabilă.

În situația în care persoana fizică este considerată persoană impozabilă conform art.127 alin.(1) din Codul fiscal, aceasta are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

(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 taxă 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;

iar la pct.66 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizează:

(1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal.

La art.152 alin.(1) din Codul fiscal se precizează:

"(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).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxă, a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale.[...]

(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."

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca D-I X a realizat in perioada 26.06.2007-01.09.2009, 36 de tranzactii constand in vanzari de terenuri pentru care a incasat venituri.

Din contractele de vanzare -cumparare existente la dosarul contestatiei rezulta ca tranzactiile cu terenuri s-au efectuat intre D-I X si persoane fizice sau juridice.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca numai 29 din terenurile vandute cu contracte de vanzare -cumparare persoanelor fizice sau juridice intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, respectiv pozitiile 3 pana la 12, 14,16 pana la 27, 29, 31, 32, 34, 35, 36 din tabelul prezentat in raportul de inspectie fiscala.

Se retine astfel ca, D-I X, in perioada 01.08.2007-01.09.2009, a vandut persoanelor fizice si juridice, conform contractelor de vanzare cumparare, 29 de terenuri construibile, terenuri care potrivit prevederilor legale in speta sunt taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Terenurile care fac obiectul contractelor de vanzare- cumparare in cauza se afla in intravilanul localitatii, iar in fiecare contract de vanzare- cumparare se specifica faptul ca, terenul care face obiectul vanzarii-cumpararii este teren constructibil.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA.Deci, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA deoarece realizeaza fapte de comert, asa cum prevede si Codul comercial.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, invederand totodata dispozitiile pct.66 alin.(2) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in 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 ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice"** si analizand operatiunile efectuate in perioada 2007-2009 de catre D-I X, respectiv tranzactionarea a 36 de terenuri intravilane, rezulta ca acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt definite la articolele de lege mai sus enuntate.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, afirmatia contestatorului potrivit careia "veniturile realizate din vanzarea de terenuri nu a avut un caracter continuu, deoarece au existat intreruperi si pauze semnificative" intrucat

vanzarea succesiva a 36 de terenuri, pe perioada 20.07.2007-01.09.2009, in scopul obtinerii de venituri conduce la caracterul de continuitate.

Pe cale de consecinta, D-I X, prin operatiunile pe care le-a desfasurat in perioada 2007-2009 a avut calitate de persoana impozabila, cu toate drepturile si obligatiile ce decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii ca persoana impozabila.

Prin urmare, avand in vedere ca D-I X, are calitate de persoana impozabila inca din anul 2007, desfasurand activitati economice urmare a tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate (36 de terenuri intravilane conform contractelor de vanzare cumparare existente la dosarul contestatiei), rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestator intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevezute de art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii in scopuri de TVA, in conditiile depasirii plafonul de scutire.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, persoana impozabila are obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in situatia in care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 35.000 euro.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei, respectiv raportul de inspectie fiscala, situatii centralizatoare privind tranzactiile efectuate in perioada 26.06.2007-01.09.2009, rezulta ca persoana impozabila a depasit plafonul de scutire in luna iunie 2007, devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.08.2007.

Conform prevederilor legale mai sus enuntate contestatorul aveau obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana la data de 10.07.2007, obligatie, care pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala nr.8401/13.11.2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, contestata, nu a fost indeplinita de catre contribuabil.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, in situatie in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra in scopuri de taxa pe valoarea adaugata in regim normal , acestea au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit sa se inregistreze in scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal.

In aceste conditii se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca 29 de tranzactii cu terenuri, (pozitiile 3 pana la 12, 14. 16 pana la 27, 29, 31, 32, 34, 35 si 34 din tabelul existent in raportul de inspectie fiscala) intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata iar taxa pe valoarea adaugata de plata a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.128 coroborat cu prevederile art.134¹, art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

-art.128

"(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar."

-art.134¹

"(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător."

-art.137

"(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;"

-art.140

"(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse."

Totodata, la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare sunt prevazute operatiunile din interiorul tarii care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere.

In anul 2007,la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

"(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;

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, este scutita de taxa pe valoarea adaugata livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita precum si a oricarui teren. Totodata, legiuitorul, in cadrul aceluiasi aliniat stipuleaza,ca exceptie, ca persoana impozabila care efectueaza livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui **teren construibil, nu beneficiaza de scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru aceasta livrare**, daca si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial al taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

La data de 01.01.2008, art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal se modifica, in sensul ca:

"(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;"

Legislatia in domeniul taxei pe valoarea adaugata, prevede, prin exceptie, ca tranzactiile cu terenuri construibile sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

In aceste conditii se retine obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor cu terenuri construibile realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Prin urmare, avand in vedere ca D-I X, a desfasurat activitati economice cu caracter de continuitate iar tranzactiile cu terenuri construibile sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal au colectat suplimentar TVA asupra veniturilor realizate din tranzactionarea a 29 de terenuri construibile, conform contractelor de vanzare-cumparare existente la dosarul contestatiei.

Referitor la afirmatia contestatorului potrivit careia terenul vandut catre SC B este un teren arabil intravilan neconstruibil, mentionam:

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca;

-terenul a fost achizitionat de catre contestator

-prin Contractul de vanzare- cumparare, D-I X a vandut catre SC B suprafata de teren arabil situat in intravilanul localitatii

-din adeverinta eliberata de Primaria Brasov urmare a adresei contestatorului, depusa la dosarul contestatiei rezulta functiunea terenului arabil intravilan-identificat, in conformitate cu planul urbanistic zonal (PUZ) -aprobat cu HCL , terenul mentionat mai sus se incadreaza in "zona centru de cartier si zone comerciale, zone in care autorizarea lucrarilor se va face in baza unui PUD (interdictie temporara de construire pana la elaborarea si aprobarea planului urbanistic de detaliu-PUD).

In aceste conditii se retine faptul ca terenul in cauza se afla in zona centru de cartier si zone comerciale, fiind un teren construibil care avea o interdictie temporara de construire pana la aprobarea planului urbanistic de detaliu.

Astfel ca, nu poate fi retinuta afirmatia contestatorului potrivit careia terenul vandut catre SC B este un teren arabil intravilan neconstruibil in conditiile in care acesta este situat in intravilanul localitatii iar potrivit adresei terenul se incadreaza in "zona centru de cartier si zone comerciale".

Prin urmare se va respinge ca neintemeiata afirmatia contestatorului potrivit careia terenul care face obiectul contractului de vanzare-cumparare este neconstruibil in conditiile in care aceasta afirmatie este contrazisa de documentele existente la dosarul contestatiei.

Totodata, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala nu au calculat TVA aferenta acestei tranzactii, aceasta tranzactie a fost luata in considerare la calcularea plafonului de scutire din punct de vedere a TVA.

La art.152 din Codul fiscal se precizeaza in mod clar ca cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru stabilirea plafonului de scutire este constituita din valoarea totala, exclusiv taxa, a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile, efectuate de persoana impozabila în cursul unui an calendaristic, incluzând si operatiunile scutite cu drept de deducere si pe cele scutite fara drept de deducere prevazute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) si f).

Prin tranzactia efectuata conform contractului de vanzare-cumparare, contestatorul a depasit cifra de afaceri (echivalentul a 35.000 euro), la data de 26.06.2007, astfel ca organele de inspectie fiscala in mod legal au constatat ca plafonul de scutire de TVA a fost depasit in luna iunie 2007, contestatorul avand obligatia potrivit prevederilor legale de a se inregistra in scopuri de TVA pana la data de 10.07.2007, devenind platitor de TVA cu data de 01.08.2007.

Potrivit legislatiei fiscale in vigoare, daca persoana fizica , in acelasi an livreaza mai multe terenuri construibile (cauza in speta) respectiva persoana va deveni persoana impozabila si va avea obligatia de a se inregistra in scopuri de taxa inaintea efectuarii celei de-a doua livrari, daca prima livrarea a depasit plafonul de scutire prevazut de art.152 din Codul fiscal. Chiar si in conditiile in care, a doua livrare ar fi scutita de TVA in conformitate cu prevederile art.141 din Codul fiscal, persoana fizica ar avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, inainte de realizarea celei de-a doua livrari daca prima livrare depaseste plafonul de scutire prevazut de art.152 din Codul fiscal.

Astfel nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, afirmatia contestatorului potrivit careia ar fi depasit plafonul de scutire la data de 01.08.2007 si ca ar fi avut obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA pana la data de 11.08.2007 , devenind persoana impozabila doar incepand cu data de 01.09.2007.

Afirmatia contestatorului potrivit careia, terenurile instrainate sunt neconstruibile pe motiv ca nu s-a solicitat autorizatie de constructie nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece terenurile care fac obiectul contractele de vanzare cumparare in cauza sunt terenuri intravilane situate in intravilanul localitatii. In contractele de vanzare cumparare se mentioneaza in mod clar ca terenurile sunt construibile.

La art.2 lit.d) din Legea nr.18/1991, republicata, Legea fondului funciar se precizeaza:

"În funcție de destinație, terenurile sunt:

d) terenuri din intravilan, aferente localităților urbane și rurale, pe care sunt amplasate construcțiile, alte amenajări ale localităților, inclusiv terenurile agricole și forestiere;"

In Ordinul 897/798/2005 pentru aprobarea Regulamentului privind continutul documentatiilor referitoare la scoaterea terenurilor din circuitul agricol , la art.1 din Anexa 1, se precizeaza:

"(1) Amplasarea construcțiilor de orice fel se face conform prevederilor Legii fondului funciar nr. 18/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pe terenuri situate în intravilanul localităților stabilit conform legii; fac excepție construcțiile prevăzute la alin. (2) și (3) ale art. 91 din legea menționată, care pot fi amplasate și pe terenuri situate în extravilanul localităților, cu precădere pe cele cu folosințe neagricole sau cu folosințe inferioare și slab productive, cu respectarea prevederilor art. 92 din aceeași lege".

Potrivit Anexei 2 din Legea nr.350/2001 privind amenajarea teritoriului si urbanismului , teritoriul intravilan reprezinta *"totalitatea suprafețelor construite și amenajate ale localităților ce compun unitatea administrativ-teritorială de bază, delimitate prin planul urbanistic general aprobat și în cadrul cărora se poate autoriza execuția de construcții și amenajări."*

De asemenea in anexa 1, Sectiunea 1, art.4 din H.G. nr.525/1996 privind Regulamentul general de urbanism, se precizeaza:

"Terenuri agricole din intravilan

(1) Autorizarea executării construcțiilor pe terenurile agricole din intravilan este permisă pentru toate tipurile de construcții și amenajări specifice localităților, cu respectarea condițiilor impuse de lege și de prezentul regulament.

(2) De asemenea, autorizarea prevăzută la alin. (1) se face cu respectarea normelor stabilite de consiliile locale pentru ocuparea rațională a terenurilor și pentru realizarea următoarelor obiective:

a) completarea zonelor centrale, potrivit condițiilor urbanistice specifice impuse de caracterul zonei, având prioritate instituțiile publice, precum și serviciile de interes general;

b) valorificarea terenurilor din zonele echipate cu rețele tehnico-edilitare;

c) amplasarea construcțiilor, amenajărilor și lucrărilor tehnico-edilitare aferente acestora în ansambluri compacte.

(3) Prin autorizația de construire, terenurile agricole din intravilan se scot din circuitul agricol, temporar sau definitiv, conform legii."

Din toate prevederile legale mai sus prezentate rezulta ca terenurile situate in intravilan sunt construibile, incadrandu-se in exceptiile prevazute de art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal mai sus enuntate, astfel ca tranzactiile imobiliare realizate de catre D-IX, respectiv vanzarea de terenuri construibile, se incadreaza in sfera de aplicare a TVA fiind operatiuni taxabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata.

In contestatia formulata contestatorul mentioneaza in mod clar ca toate terenurile de la pozitiile 2-12, 14, 16-27, 29,31,32,34-36 existente in tabelul din Raportul de inspectie fiscala, se afla in intravilanul localitatii provenind dintr-un singur corp funciar, fiind terenuri pentru care s-a realizat schimbarea de destinatie, fiind scos din circuitul agricol.

De asemenea, contestatorul mentioneaza ca terenurile in cauza au fost achizitionate impreuna cu un asociat, le-au parcelat si le-au revandut iar aceste operatiuni au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri, astfel ca este neintemeiata afirmatia contestatorului cu privire la continuitate in conditiile in acesta recunoaste ca terenurile au fost achizitionate in vederea revanzarii.

Dupa cum am mentionat si mai sus, contestatorul a realizat 36 de tranzactii imobiliare, rezultand astfel caracterul de continuitate al operatiunilor realizate.

Din punct de vedere fiscal, operatiunile au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale precum si atunci cand o persoana fizica realizeaza in cursul unui an calendaristic mai mult de o operatiune imobiliara constand in vanzari de terenuri si constructii altele decat cele utilizate in scop personal.

In ceea ce priveste dreptul de deducerea taxei pe valoarea adaugata, acesta este conditionat de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispune:

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) *Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operațiuni taxabile;

(4) *În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.*

iar la art. 147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizează:

"(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147."

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată are toate drepturile și obligațiile ce decurg din legislația referitoare la taxă pe valoarea adăugată, respectiv are obligația să colecteze și să plătească taxă pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile dar are și dreptul să deducă taxă pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor și serviciilor destinate activității sale economice .

Având în vedere că D-I X nu s-a înregistrat în scopuri de TVA nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel prin neîndeplinirea acestei condiții necesare, esențiale este decăzut din drepturile prevăzute de lege, privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, până la înregistrarea ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

Este neîntemeiată afirmația contestatorului potrivit căreia organul fiscal nu a dat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care se constată că până la data încheierii actului administrativ fiscal respectiv Decizia de impunere, contestatorul nu s-a înregistrat la organul fiscal competent ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

Prin invocarea inexistenței dreptului de deducere a taxei, contestatorul da o interpretare diferită prevederilor legale, în fapt, în atare situație, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată fiind condiționată de valorificarea unui alt drept care, așa cum s-a reținut mai sus, nu a luat naștere, urmare a nerespectării de către D-I X a obligației de a se înregistra ca platitor de taxă pe valoarea adăugată.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația contestatorului potrivit căreia terenurile vândute către SC R, către SC N și SC H, persoane impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, nu sunt supuse TVA în temeiul prevederilor art.128 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, din următoarele motive:

-După cum am menționat și mai sus D-I X nu s-a înregistra în scopuri de TVA până la data emiterii raportului de inspecție fiscală și Deciziei de impunere.

Mai mult, articolul de lege invocat în susținere de către contestator, se referă la transferul tuturor activelor sau părți ale acestora efectuate cu ocazia transferului de active și pasive, ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea, operațiuni realizate între persoane impozabile, înregistrate în scopuri de TVA, ceea ce în speta nu este cazul.

De asemenea nu se poate vorbi de masurile de simplificare prevazute de art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2007, deoarece conditia esentiala pentru aplicarea masurilor de simplificare (taxare inversa) este ca atat furnizorul cat si beneficiarul sa fie persoane inregistrate in scopuri de TVA, conform art.153 din Codul fiscal.

Se retine faptul ca articolele de lege nu sunt aplicabile in speta in conditiile in care contestatorul nu s- a inregistrat in scopuri de TVA pe perioada verificata.

Din prevederile legale mai sus enuntate rezulta in mod clar ca, D-I X a incalcat legislatia in domeniul TVA in perioada verificata, prin neinregistrarea ca persoana impozabila in scopuri de TVA, prin nedeclararea TVA aferenta veniturilor incasate din vanzarea terenurilor construibile care reprezinta o operatiune taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Inregistrarea persoanelor in scopuri de TVA este prevazuta de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.152 si 153, mai sus enuntate iar formularele necesare inregistrarii persoanelor fizice ca platitoare de TVA sunt aprobate prin Ordinul nr. 262 din 19 februarie 2007 pentru aprobarea formularelor de înregistrare fiscală a contribuabililor.

Prin urmare, tranzactiile imobiliare realizate de catre D-I X, constand in vanzarea a 29 terenuri construibile, conform contractelor de vanzare cumparare existente la dosarul contestatiei, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, acestea avand obligatia sa colecteze si sa plateasca la bugetul statului taxa pe valoarea adaugata pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru aceste livrari.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile legale in materie, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au stabilit in sarcina D-I X, TVA de plata asupra veniturilor realizate din tranzactionarea a 29 de terenuri construibile, conform contractelor de vanzare-cumparare existente la dosarul contestatiei, pe perioada 01.08.2007-01.09.2009, fapt pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita de plata prin Decizia de impunere.

Referitor la majorarile de intarziere stabilite prin Decizia de impunere, contestate de petent, precizam:

Majorarile de intarziere, au fost calculate de organele de inspectie fiscala, pe perioada 25.10.2007-10.11.2009, aferente TVA stabilita suplimentar de plata

Majorarile de intarziere au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala care dispune:

"(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."

Se retina ca, stabilirea in sarcina contestatoarei de majorari de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debit iar intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata contestatia a fost respinsa ca neintemeiata iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, contestatia se va respinge si pentru suma de ... lei potrivit principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiate a contestatiei formulata de catre D-I X, compusa din:

- TVA stabilita suplimentar de plata
- majorari de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Brasov in termenul prevazut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.