



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Nationala de
Administrare Fiscala
Directia Generala a Finantelor
Publice a judetului Brasov
Nr. Inreg.ANSPDCP:759



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

DECIZIA NR.1552

Directia generala a finantelor publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P. Brasov- Activitatea de Inspectie Fiscala-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1, privind solutionarea contestatiei depusa de catre d-l ... si d-na ..., cu domiciliul in ..., contestatie depusa prin avocat ..., inregistrata la D.G.F.P. Brasov sub nr.....

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

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 nr...., in data de ... si de data depunerii contestatiei la DGFP Brasov in ..., conform stampilei acestei institutii.

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-l ... si d-na ...

I. D-l ... si d-na ...contesta Decizia de impunere nr.... si Raportul de inspectie fiscala nr.... si solicita anulara actelor contestate prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in valoare de ...lei, majorari de intarziere in valoare de ... lei si dobanzi de intarziere de ... lei, motivand astfel:

Contestatarii sustin ca nu exista baza legala in situatia tranzactiilor imobiliare pentru inregistrarea ca platitor de TVA aducand in sprijinul acestei afirmatii prevederile legale ale art. 126 alin.(1) , art.127 alin.(1) si (2), art.125 alin.(1) pct.18 din Codul fiscal.

In ceea ce priveste prevederile art.127 alin.(2) din Codul fiscal , contestatarii arata ca definitia activitatilor economice este o definitie specifica materiei TVA si nu este valabila pentru intregul Cod fiscal iar clasificarea activitatilor economice in "producatori, comercianti si prestatori de servicii" are la baza un criteriu mai degraba tehnic deoarece producatorii sunt agenti economici care fabrica anumite bunuri iar comerciantii cumpara si revand produse, marfuri, in timp ce prestatorii de servicii sunt cei care nu fac nici productie, nici comert, ci activitati de reparatii, consultanta si intermediere. In opinia

contestatarilor întreaga clasificare este viciată deoarece este imposibil de delimitat activitatea producătorilor de cea a prestatorilor de servicii și astfel vânzarea de terenuri sau locuințe construite de către o persoană fizică nu se încadrează în nici una din aceste 3 categorii de activități deoarece nu sunt expres enumerate în textul de lege.

Contestatarii arată că prevederea din art.127 alin.(2) în ceea ce privește obținerea de venituri cu caracter de continuitate nu se referă la vânzarea de bunuri imobile ci la închirierea și leasingul bunurilor imobile și consideră că această extindere a textului tezei I reprezintă o adăugire nepermisă la text.

Contestatarii menționează că actele care au ca obiect imobile nu sunt considerate acte de comerț ci acte civile și deoarece Codul fiscal nu include la art.127 vânzarea imobilelor din patrimoniul personal ca activități economice, nu există obligația expresă de a plăti TVA pentru astfel de vânzări. Nefiind un act comercial, activitatea de vânzare imobile, chiar și cu caracter de continuitate, nu se poate încadra în prevederile art.127 alin.(2) din Codul fiscal.

Contestatarii susțin că asimilarea caracterului ocazional cu continuitatea nu se poate aplica pentru tranzacții imobiliare și că până la data intrării în vigoare a OMFP 262/19.02.2007 pentru aprobarea formularelor de înregistrare fiscală a contribuabililor, respectiv până la 13.03.2007 nu exista formular de înregistrare fiscală, deci obligația fiscală nu putea fi înregistrată înainte de această dată.

Contestatarii concluzionează că textele legale invocate nu sunt aplicabile în cazul lor.

În ceea ce privește tratarea lor ca o persoană impozabilă unică (asociere), contestatarii menționează că în Codul familiei nu se întrebuintează noțiunea de asociere a sotilor și nici cea de proprietate comună asupra bunurilor. Contestatarii arată că dreptul de proprietate asupra terenului care a format obiectul contractelor de vânzare-cumpărare și schimb pentru care s-a solicitat plata TVA este un drept de coproprietate în devalmasie dobândit în virtutea dispozițiilor legale și nu ca urmare a unei asocieri în vederea realizării unei activități economice.

Contestatarii menționează că la momentul cumpărării terenul se afla în extravilan iar pentru a putea obține autorizația de construcție pentru construirea unei locuințe personale a fost nevoie ca terenul să fie trecut în intravilan și apoi să fie dezmembrat și vândut pe parcele.

Contestatarii susțin că nu au intenționat să desfășoare o activitate economică din care să obțină în mod regulat venituri ci au dorit să instrăineze parcela excedentară pentru a obține o sumă de bani în vederea edificării unei locuințe proprietate personală.

II. Prin Decizia de impunere nr.... organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P.Brasov-Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 au stabilit suplimentar de plată TVA în valoare de ... lei și obligații fiscale accesorii aferente TVA de plată în valoare de ... lei

Din raportul de inspecție fiscală nr...., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...., contestată de către D-l... și d-na ..., rezultă următoarele:

Potrivit "listei nominale beneficiar de venituri conform declarației 208" emisă de MFP-ANAF, contribuabilul figurează cu 10 tranzacții imobiliare efectuate în perioada 2006-2008 în urma cărora a obținut venituri totale în sumă de ... lei. Deoarece în toate contractele de vânzare-cumpărare puse la dispoziție de d-l apare și soția, d-na ... în calitate de coproprietar, plafonul prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal pentru determinarea existenței obligației de înregistrare în scopuri de TVA a fost analizat de organele fiscale la nivelul asocierii - sot și soție.

In timpul verificarii organele fiscale au constatat ca la pozitia 5 din lista nominala de venit (pag. 34 din dosarul cauzei) apare un contract de donatie, tranzactie care nu intra in sfera de aplicare a TVA conform prevederilor art.77.1 si art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar la pozitia 6 din aceeași lista apare un venit in suma de 0 lei fiind de fapt dublat contractul de vanzare cumparare de la pozitia 7 din lista. Tranzactia de la pozitia 10 din lista apare cu o alta valoare decat cea inregistrata in contractul de vanzare cumparare. Fata de lista nominala, valoarea tranzactiilor a fost stabilita la suma de ...lei.

Din contractele de vanzare cumparare puse la dispozitia organelor fiscale s-a constatat ca au fost efectuate tranzactii imobiliare ce au avut ca obiect vanzarea de terenuri intravilane situate inTranzactiile imobiliare s-au desfasurat pe perioada 2006 - 2009 rezultand ca activitatea desfasurata de contribuabil a fost realizata in scopul obtinerii de venituri, avand caracter de continuitate. In baza legislatiei in vigoare, contestatarul trebuia sa se inregistreze ca persoana impozabila in scopuri de TVA si sa plateasca TVA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 18.02.2008 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 dupa data de 28.02.2008, contestatarul trebuia sa se inregistreze la organul fiscal in termen de 10 zile (10.03.2008), devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.04.2008, lucru care nu a fost realizat.

Avand in vedere ca petentii au efectuat un numar de 8 tranzactii imobiliare in perioada 2006-2009 constand in vanzarea de terenuri, organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea desfasurata are caracter de continuitate, situatie in care trebuia solicitata inregistrarea in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Deoarece petentii nu s-au inregistrat in scopuri de TVA, nu au colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor si nu a declarat si achitat bugetului de stat TVA , organele de inspectie fiscala au colectat TVA in valoare delei aferenta veniturilor in valoare de ... lei realizate din vanzarea terenurilor prin 3 contracte de vanzare-cumparare.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in valoare de ... lei in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala si dobanzi de intarziere in valoare de ...lei conform art.I pct.10 si art.III pct.1 din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala.

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

Perioada verificata: 2006 - 2009.

Referitor la suma totala de ... lei reprezentand TVA in valoare de ... lei si majorari si dobanzi de intarziere in valoare de ... lei, contestata de catre d-nul ... si d-na ..., **D.G.F.P.Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate in perioada 2006-2009 constand in vanzari de terenuri intravilane, d-nul ... si d-na ... datoreaza taxa pe valoarea adaugata in valoare de ... lei si majorari si dobanzi de intarziere aferente in valoare de ... lei in conditiile in care au desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si au depasit plafonul de scutire fara a se inregistra ca platitori de taxa pe valoarea adaugata.**

In fapt, in perioada 2006-2009 persoanele fizice ...si ... , in calitate de sotii, au realizat tranzactii constand in vanzari de terenuri intravilane.

Urmare a verificarilor informatiilor transmise de catre notarii publici si documentelor puse la dispozitie de catre sotii ... si ..., organele de inspectie fiscala au constatat ca acestia au realizat in perioada septembrie 2006 - iunie 2009 un numar de 8 tranzactii in valoare totala de ... lei, activitatea avand caracter de continuitate, fara sa solicite inregistrarea ca persoana impozabila in scopuri de TVA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile realizate de catre contestatori reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care d-l ... si d-na ... aveau obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca d-lsi d-na sunt sot si sotie si au detinut in coproprietate terenurile care au facut obiectul contractelor de vanzare cumparare, ale caror venituri au fost supuse impozitarii din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Potrivit legislatiei in vigoare in cazul in care bunurile imobile sunt detinute in coproprietate de o familie, daca exista obligatia inregistrarii in scopuri de taxa pe valoarea adaugata, pentru vanzarea acestor bunuri imobile, unul dintre sotii va fi desemnat sa indeplineasca aceasta obligatie.

Invocarea in sustinere a prevederilor pct.183din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal nu poate fi luata in considerare intrucat pct.183 enuntat de petenti este dat in aplicarea art.85 Capitolul XI din Titlul II Impozitul pe venit, nefiind aplicabil pentru Titlul VI TVA, iar la tratarea veniturilor obtinute de petenti ca fiind obtinute dintr-o asociere in scopuri economice, organele fiscale au avut in vedere prevederile Titlului VI TVA aplicabile in perioada 2006-2009.

La stabilirea plafonului de scutire tranzactiile au fost analizate ca reprezentand o forma de asociere in scopuri comerciale, fara personalitate juridica, intre d-l ... si d-na

In drept, art.154 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile in anul 2006, precizeaza:

"ART. 154

Definirea asocierilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată

În înțelesul taxei pe valoarea adăugată, o asociere sau altă organizație care nu are personalitate juridică se consideră a fi o persoană impozabilă separată, pentru acele activități economice desfășurate de asociați sau parteneri în numele asociației ori organizației respective, cu excepția asociațiilor în participațiune constituite exclusiv din persoane impozabile române".

De asemenea, art.125.1 alin.(1) pct.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare incepand cu 01.01.2007 precizeaza ca:

"ART. 125^1

Semnificatia unor termeni și expresii

(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";

Conform anexei 1B din OMFP nr.1415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate in activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice, emis de ANAF, ordin dat in aplicarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat se fac precizari in ceea ce priveste intocmirea raportului de inspectie fiscala la persoanele fizice care desfasoara activitati impozabile din punct de vedere al TVA si care nu s-au inregistrat la organul fiscal competent:

"Se va considera asociere si cazul în care două persoane au realizat o operatiune sau o activitate economică impozabilă si nu există un contract de asociere, dar ambele persoane sunt parte în operatiunea sau activitatea desfășurată".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile realizate de catre contestatori reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care d-l ... si d-na ... , in calitate de sotii, aveau obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile in decursul unui an fiscal pentru care se aplica scutirea de taxa.

S-a constatat astfel ca la data de 18.02.2008 a fost depasita cifra de afaceri de 35.000 Euro reprezentand plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevazut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar incepand cu data de 28.02.2008 d-l ...si d-na ... aveau obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA pentru operatiunea de vanzare a terenurilor in conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) coroborat cu prevederile art.127 alin.(1) si (2) si art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Deoarece contestatorii nu s-au inregistrat in scopuri de TVA, nu au colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor construibile si nu au declarat si achitat bugetului de stat TVA aferenta acestor venituri, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in valoare de ... lei aferenta veniturilor in valoare de ...lei realizate din vanzarea terenurilor prin 3 de contracte de vanzare-cumparare, contracte care se regasesc in "Situatia privind calculul taxei pe valoarea adaugata si a obligatiilor fiscale accesorii definitive urmare a tranzactiilor imobiliare efectuate de d-l ... si sotia" din Raportul de inspectie fiscala nr..... (pag.3 - 4 din dosarul cauzei) 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 majorari de intarziere in valoare de ... lei in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala si dobanzi in valoare de ... lei conform art.I, pct.10 si art.III alin.(1) din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003.

In contestatia formulata, contestatorii sustin ca nu datoreaza bugetului de stat TVA in valoare de ... lei, majorari de intarziere in valoare de ... lei si dobanzi in valoare de ...lei stabilite prin Decizia de impunere nr.... intrucat tranzactiile desfasurate pe perioada 2006-2009 nu intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA, tranzactiile efectuate neavand caracter de continuitate si nu sunt persoane impozabile 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 în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul României, în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1) iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).

Neindeplinirea cumulativă a condițiilor prevăzute la art.126 alin.(1) conduce la scoaterea din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată a respectivei operațiuni.

Potrivit prevederilor art.127 alin.(1) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, *"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."*

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate se reține că o persoană fizică sau un grup de persoane reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI din Codul fiscal în condițiile în care aceasta 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.

Referitor la mențiunea contribuabililor potrivit căreia vânzarea de terenuri nu se încadrează în nici una din cele trei categorii - producători, comercianți sau prestatori de servicii precizăm următoarele:

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. "*

Prevederile art.127 alin.(2) reprezintă transpunerea în legislația națională a dispozițiilor art.9 alin.(1) a doua propoziție din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, articol care conferă un domeniu foarte larg de aplicare a TVA, domeniu care cuprinde toate etapele de producție, distribuție și furnizare de servicii. De asemenea, **termenul de exploatare se referă la toate operațiunile, oricare ar fi forma juridică a acestora**, efectuate în scopul obținerii de venituri, având un caracter de continuitate.

În explicarea 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 precizează:

"(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 enunțate, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în 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, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Referitor la afirmația contribuabililor cu privire la caracterul necomercial al actelor având ca obiect imobile conform careia : " Codul comercial prevede ca actele care au ca obiect imobile nu sunt considerate acte de comerț ele fiind considerate esențialmente civile" , precizăm:

Utilizarea în cuprinsul Codului fiscal a unei noțiuni precum "comerciant", astfel cum aceasta este definită de Codul comercial, nu este necesară, întrucât Codul fiscal definește și utilizează , în vederea determinării regimului TVA, noțiuni precum "persoană impozabilă", "operațiuni impozabile" și "activitate economică". În aceste condiții, definițiile existente la art.126 alin.(9) și art.127 alin.(1) și (2) din Codul fiscal sunt suficiente pentru stabilirea regimului TVA aplicabil tranzacțiilor efectuate de persoanele fizice, nefiind necesară utilizarea complementară a unor definiții din Codul comercial și nici amendarea acestuia din urmă pentru a fi posibilă taxarea operațiunilor imobiliare efectuate de persoane fizice în calitate de persoane impozabile.

În plus, trebuie avut în vedere că operațiunile impozabile din perspectiva TVA nu sunt doar cele care constituie fapte de comerț. Sfera de aplicare a taxei, astfel cum reiese din prevederile fiscale în materie, este mult mai largă, astfel că operațiuni care nu sunt considerate din punct de vedere al Codului comercial ca fiind fapte de comerț, sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA. Activitățile de interes general cum sunt: spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiuni strans legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități; activitatea de învățământ prevăzută în Legea învățământului nr.84/1995; prestări de servicii și/sau livrări de bunuri strans legate de asistență și/sau protecția socială, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități, etc, care sunt operațiuni impozabile, dar scutite de TVA fără drept de deducere. Prin urmare, asimilarea noțiunilor precum "fapte de comerț" și "comerciat" cu cele precum "operațiuni impozabile" și "persoană impozabilă" nu este în concordanță cu principiile generale ale TVA (principii care sunt reglementate în legislația comunitară în domeniu, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA).

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 alin.(1) 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 a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizeaza:

(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 precizeaza:

“Regimul special de scutire pentru intreprinderile mici.

(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 taxa, a livrărilor de bunuri și a prestărilor 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 analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspectie fiscala nr. ..., situatia privind tranzactiile efectuate in perioada 2006-2009, rezulta ca persoanele impozabile ... si ..., tratati ca asociere, au depasit plafonul de scutire de 35.000 Euro la data de 18.02.2008 astfel ca petentii trebuiau sa se inregistreze in termen de 10 zile la organul fiscal, adica pana in data de 10.03.2008 si sa devina platitori de TVA incepand cu data de 01.04.2008.

In drept, art.153 alin.7 din Codul Fiscal precizeaza:

“ Inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA.

(7) Organele fiscale competente vor inregistra in scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, in conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate sa solicite inregistrarea, conform alin.(1), (2), (4) sau (5).”

Avand in vedere prevederile legale enuntate, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de TVA in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita plata TVA pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa de la data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA pana la data constatarii abaterii.

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 bunuri imobile, 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 si analizand operatiunile efectuate in perioada 2006-2009 de catre sotii ... si .., respectiv tranzactionarea a 8 terenuri intravilane, rezulta ca acestia au obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt definite la articolele de lege mai sus enuntate.

Activitatea economica se considera inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia este apreciata pe baza elementelor referitoare la angajarea de costuri si/sau efectuarea de investitii pregatitoare conform prevederilor pct.66 alin.(2) din HG nr.4/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal dat in aplicarea art.153 din Codul fiscal.

In anul 2005 petentii au achizitionat un teren in suprafata de ... mp, situat in extravilanul, care dupa trecerea in intravilan a fost parcelat in 14 loturi (conform actului de dezmembrare din ...) si revandut in anii 2008 si 2009, rezultand astfel cu claritate intentia petentilor de a desfasura activitate economica producatoare de venituri cu caracter de continuitate.

Prin urmare, avand in vedere ca sotii si, coproprietari ai terenurilor tranzactionate, au desfasurat activitati economice cu caracter de continuitate, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal au colectat suplimentar TVA de plata asupra veniturilor realizate din tranzactionarea terenurilor cuprinse in tabelul existent la pag.3 si 4 din Raportul de inspectie fiscala nr.....

Referitor la contractul de schimb imobiliar nr.... despre care petentii sustin ca nu se incadreaza in prevederile art.127 alin.(2) precizam ca, din perspectiva TVA, schimbul de bunuri este reglementat de art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal . Acesta prevede ca:

"ART. 130

Schimbul de bunuri sau servicii

În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată".

Avand in vedere ca schimbul de proprietate este asimilat unei livrari de bunuri realizate cu plata pe teritoriul Romaniei, in conditiile in care sunt realizate de o persoana impozabila,acesta intra in sfera de aplicare a TVA, astfel in mod legal organele fiscale au calculat TVA aferent valorii inscrise in acest contract.

Nu se pot retine in solutionarea favorabila a contestatiei mentiunile petentilor cu privire la Ordinul MFP nr.262/19.02.2007 conform carora: "pana la data de 13.03.2007 nu exista formular de inregistrare" si "obligatia fiscala nu putea fi inregistrata fara formular inainte de 13.03.2007", din urmatoarele considerente:

Ordinul MFP nr.262/2007 pentru aprobarea formularelor de inregistrare fiscala a contribuabililor stabileste modelul, continutul,instructiunile de completare, caracteristicile de tiparire, modul de difuzare, de utilizare si de arhivare a formularelor.

Declaratia de înregistrare fiscală/Declaratie de mentiuni pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere (070), cod M.F.P. 14.13.01.10.11/5 mentionata de petenti reprezinta formularul pus la dispozitie gratuit de organul fiscal, prin care **contribuabilii trebuie sa calculeze cuantumul obligatiilor fiscale** asa cum este prevazut de art.82 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala in vigoare in anul 2008 care precizeaza:

"ART. 82

Forma si continutul declaratiei fiscale

(1) *Declaratia fiscală se întocmeste prin completarea unui formular pus la dispozitie gratuit de organul fiscal.*

(2) *În declaratia fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligatiei fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege".*

Inregistrarea fiscala a contribuabililor se face in baza prevederilor art.72 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala in vigoare in anul 2008 iar atribuirea codului de identificare fiscala se face in baza depunerii unei declaratii de inregistrare fiscala.

"ART. 72

Obligatia de înregistrare fiscală

(1) *Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală."*

La data la care contribuabilul a depasit plafonul de scutire de 35.000 Euro (18.02.2008) si avea obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA erau in vigoare atat OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala,OMFP nr.262/2007 cat si OMFP nr.2224/2006 pentru aprobarea unor proceduri privind înregistrarea si gestiunea persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA.

Prin urmare, tranzactiile imobiliare realizate de catre d-l si d-na, coproprietari ai terenurilor tranzactionate, constand in vanzarea a 3 terenuri intravilane, conform contractelor de vanzare cumparare existente la dosarul contestatiei, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, acestia 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-lui si d-nei, TVA de plata in valoare de ... lei asupra veniturilor in valoare de ... lei realizate din tranzactionarea a 3 de terenuri intravilane, conform contractelor de vanzare- cumparare existente la dosarul contestatiei, pe perioada 2006-2009, fapt pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita de plata in suma de ... lei prin Decizia de impunere nr.....

Referitor la majorarile de intarziere in valoare de ... lei si a dobanzilor in valoare de ... lei stabilite prin Decizia de impunere nr....., contestate de petenti, precizam:

Majorarile de intarziere in valoare de ... lei au fost calculate de organele de inspectie fiscala, pe perioada 25.10.2008-11.08.2010 iar dobanzile in valoare de ... lei au fost calculate pe perioada 01.07.2010-11.08.2010.

Majorarile de intarziere au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) si alin.(7) 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 scadentă si până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

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

Dobanzile au fost calculate pentru perioada 01.07.2010 - 11.08.2010 conform art.I pct.10 alin.(1) si (7) din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala care prevad ca:

" 10. Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă si până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Se retine ca, stabilirea in sarcina contestatarilor de majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul iar intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in valoare de ... lei 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, respectiv pentru ..., 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-l ... si d-na inregistrata la D.G.F.P.Brasov sub nr.46111/13.09.2010, pentru suma totala de ... lei, compusa din:

- ...**lei** reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- ... **lei** reprezentand majorari de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata;
- ... **lei** reprezentand dobanzi 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.

DIRECTOR EXECUTIV,

SEF BIROU.SOL.CONTESTATII,