



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.1271

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 2, privind solutionarea contestatiei depusa de catre d-na **XXXX**, cu domiciliul in, jud. Brasov si domiciliul ales pentru comunicarea actelor in, contestatie depusa prin Cabinet 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 si majorari 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 data de, 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-na

I. D-na **XXXX** 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 si majorari de intarziere in valoare de lei, motivand astfel:

In ceea ce priveste calificarea sa ca persoana impozabila, contestatoarea 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, ea neavand calitatea de producator, comerciant sau prestator de servicii.

Petenta sustine ca tranzactiile imobiliare pe care le-a efectuat "nu au avut caracter de continuitate si nu au rezultat din exploatarea bunurilor imobile in intelesul normelor Codului Fiscal sau a Normelor Metodologice de aplicare a acestuia".

Referitor la imobilele ce au facut obiectul tranzactiilor, petenta sustine ca acestea au fost achizitionate si urmau a fi utilizate in scop personal respectiv in vederea realizarii unei ferme pentru care sa beneficieze de fonduri europene. Instrainarea acestor imobile s-a datorat imposibilitatii realizarii scopului pentru care au fost achizitionate si nu a vizat sub nici o forma realizarea unui venit cu caracter de continuitate. De asemenea, imobilele tranzactionate nu au fost supuse unor investitii in urma carora sa se realizeze vreun profit taxabil. Achitand impozitul pe venit aferent fiecarei tranzactii, petenta sustine ca si-a achitat in intregime obligatiile fiscale.

Referitor la incadrarea activitatii de vanzare terenuri in categoria celor ce asigura venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor, petenta apreciaza ca "aceasta incercare de extindere a textului Tezei a II-a a art. 127 alin.(2) de la activitatile de inchiriere la cele de vanzare reprezinta o adaugire nepermisa la text, adaugire ce nu se sprijina pe nici un criteriu rational de interpretare prin analogie: intre situatia analizata (vanzarea de terenuri) si textul legal (obtinerea de venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor) nu exista nici o legatura demonstrabila", considerand astfel ca aplicarea legii fiscale de catre organele de inspectie fiscala este una extensiva.

Petenta sustine ca in mod eronat organele fiscale au considerat instrainarile de terenuri si imobile ca operatiuni comerciale deoarece cheltuielile efectuate cu operatiunile de dezmembrare au fost necesare pentru a putea instraina unele imobile si nu in alt scop. Petenta mentioneaza ca nu are calitatea de comerciant si operatiunile desfasurate de ea au caracter civil si nu comercial avand in vedere ca vanzarea - cumpararea de imobile este exclusa de Codul comercial din categoria faptelor de comert obiective.

Petenta considera ca nu datoreaza TVA aferent acestor tranzactii pentru ca nu a desfasurat o activitate economica si nu are calitatea de comerciant, producator sau prestator de servicii iar tranzactiile efectuate nu au determinat un venit cu caracter de continuitate.

Petenta arata ca daca ar fi fost datoare sa plateasca TVA, inseamna ca pretul imobilelor ar fi trebuit sa cuprind si TVA-ul aferent, astfel ca organele fiscale ar fi trebuit sa aplice o cota de TVA de 15,96% si nu cea de 19%.

Petenta face mentiune despre contractul de vanzare cumparare nr..... care are ca obiect un teren situat in intravilanul , teren care potrivit certificatului de urbanism nr..... avea o interdictie temporara de construire pana la elaborarea si aprobarea unui PUZ, PUD. Lipsa PUZ si PUD faceau imposibila la acel moment edificarea de constructii pe teren, motiv pentru care, la momentul vanzarii terenul nu era constructibil in conditiile legii desi organele de control a considerat terenul ca fiind constructibil.

Fata de cele de mai sus petenta solicita admiterea contestatiei si anularea Deciziei de impunere nr..... si a Raportului de inspectie fiscala nr.....

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

Din raportul de inspectie fiscala nr....., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr....., contestata de catre d-na **XXX** , rezulta urmatoarele:

Potrivit "listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, contribuabila figureaza cu 26 tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2007-2009 in urma carora a obtinut venituri totale in suma de lei, din acestea 14 pozitii se refera la 7 contracte cu dubla inregistrare, prin care vanzatorul vinde la doi cumparatori diferiti, venitul fiind impartit in cota parte, astfel ca in fond lista nominala cuprinde **19 tranzactii imobiliare**.

In timpul controlului inopinat contribuabila a mai prezentat inca 8 contracte de vanzare cumparare iar in timpul verificarii d-na **XXXX** a mai prezentat un numar de 25 contracte de vanzare- cumparare din care rezulta ca in perioada 2006 - 2009, aceasta a vandut imobile si terenuri catre persoane fizice si juridice in valoare totala de lei asa cum rezulta din cele **52** de tranzactii imobiliare efectuate in total.

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 imobile vechi si terenuri extravilane (netaxabile din punct de vedere TVA), terenuri intravilane in mare parte situate in, imobile si terenuri revandute la scurt timp de la achizitionare.

Imobilele au fost dezmembrate ulterior, aceasta operatiune angajand costuri privind dezmembrarea iar terenurile au fost revandute la o scurta perioada de timp dupa achizitionare.

Tranzactiile imobiliare s-au desfasurat pe perioada 2006 - 2009 rezultand ca activitatea desfasurata de contribuabila a fost realizata in scopul obtinerii de venituri, avand caracter de continuitate. In baza legislatiei in vigoare, contestatara trebuia sa se inregistreze ca persoana impozabila in scopuri de TVA si sa plateasca TVA.

Din contractele prezentate in timpul inspectiei fiscale a rezultat ca la data de 30.10.2007 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 dupa data de 30.10.2007, contestatara trebuia sa se inregistreze la organul fiscal in termen de 10 zile (10.11.2007), devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.12.2007, lucru care nu a fost realizat.

Avand in vedere ca petenta a efectuat un numar de 52 tranzactii imobiliare in perioada 2006-2009 constand in vanzarea de terenuri construibile si locuinte, 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 petenta nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, nu a 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 de lei aferenta veniturilor in valoare de lei realizate din vanzarea bunurilor imobile prin 8 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.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarei , 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 de intarziere in valoare de lei, contestata de catre D-na XXXX, **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 construibile si imobile, D-na XXXX datoreaza taxa pe valoarea adaugata in valoare de lei si majorari de intarziere aferente in valoare de lei 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 2006-2009 D-na XXXX a realizat tranzactii constand in vanzari de terenuri construibile si imobile .

Potrivit "listei nominale beneficiar de venit conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, contestatara XXXX figureaza cu un numar de 26 tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2007-2009 in valoare de lei.

Urmare a verificarii informatiilor transmise de catre notarii publici si documentelor puse la dispozitie de catre D-na XXXX, organele de inspectie fiscala au constatat ca din cele 26 tranzactii, 14 tranzactii se refera la 7 contracte cu dubla inregistrare, prin care vanzatorul vinde la doi cumparatori diferiti, venitul fiind impartit in cota parte, astfel ca lista nominala cuprinde doar **19** tranzactii imobiliare.

Fata de contractele de vanzare cumparare cuprinse in lista nominala ,in timpul controlului inopinat contestatara a mai prezentat un numar de 8 contracte de vanzare cumparare iar in timpul inspectiei fiscale inca 25 de contracte de vanzare cumparare.

In perioada 2006 - 2009 contestatara a realizat un numar de **52 tranzactii** in valoare totala de lei, 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.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile realizate de catre petenta reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care d-na, avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA dupa depasirea plafonului de scutire stabilit conform legii.

S-a constatat ca la data de 30.10.2007 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 01.12.2007, d-na XXXX avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA pentru operatiunea de vanzare a terenurilor si imobilelor in conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.b) 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 contestatara nu s-a 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 in valoare de lei aferenta veniturilor in valoare de lei realizate din vanzarea terenurilor construibile, prin 8 contracte de vanzare-cumparare, contracte care se regasesc in tabelul din Raportul de inspectie fiscala nr....., pag.3 - 9, la pozitiile 17,21, 25, 40, 41, 44, 46 si 47 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 25.03.2008-30.03.2010, 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.

In contestatia formulata, contestatara sustine ca nu datoreaza bugetului de stat TVA in valoare de ... lei si majorari de intarziere 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.

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.126 alin.(1) si 2) 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 considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă si 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 aplicabile in anul 2006, prevede:

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

20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;"

Potrivit acestor prevederi legate este considerata persoana ce intra sub incidenta Codului Fiscal orice persoana fizica sau juridica.

La art.125[^]1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificata prin Legea nr.343/2006, se prevede:

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

18. **persoană impozabilă** are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă **persoana fizică**, grupul de persoane, institutia 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 menționate se reține că o persoană fizică 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 cu caracter de continuitate de natura celor prevăzute la alin.(2) al art.127 din Codul Fiscal, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

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.**"

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 făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**

Mențiunea petentei "imobilele au fost achiziționate și urmau a fi utilizate în scop personal respectiv în vederea realizării unei ferme pentru care să beneficiaz și de fonduri europene" nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât petenta nu a prezentat nici un document din care să rezulte această intenție, terenurile achiziționate au fost în localități diferite iar apartamentele vechi nu puteau fi utilizate în scopul declarat.

Astfel o persoană fizică ce achiziționează bunuri imobiliare în scopul revanzării, devine în sensul TVA, o persoană impozabilă care desfășoară activități economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, d-na XXX dobândind calitatea de persoană impozabilă.

In aceste conditii nu se poate retine afirmatia petentei ca “nu sunt persoana impozabila in sensul art.127 alin.2 ...neavand calitatea de producator, comerciant sau prestator de servicii.”

In situatia in care persoana fizica este considerata persoana impozabila conform art.127 alin.(1) din Codul fiscal, aceasta are obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile 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 taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;

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 documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca d-na XXX a realizat in perioada 2006-2009, 52 tranzactii constand in vanzari de terenuri si imobile pentru care a incasat venituri in valoare totala de lei.

Din contractele de vanzare -cumparare existente la dosarul contestatiei rezulta ca tranzactiile cu terenuri s-au efectuat intre d-na XXX si diverse persoane fizice si juridice.

Din raportul de inspectie fiscala nr.... rezulta ca dupa depasirea plafonului de scutire de 35.000 EUR la data de 31.10.2007 numai 8 din tranzactiile cu terenuri vandute cu contracte de vanzare -cumparare persoanelor fizice si juridice intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, respectiv pozitiile 17,21, 25, 40, 41, 44, 46 si 47 din tabelul prezentat in raportul de inspectie fiscala.

Se retine astfel ca d-na XXX in perioada, a vandut persoanelor fizice si juridice, conform contractelor de vanzare cumparare, terenuri intravilane in valoare totala de lei, terenuri care potrivit prevederilor legale in speta sunt taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Cele 8 contracte care au avut ca obiect tranzactii de terenuri construibile din intravilan, sunt:

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, 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-na XXXX, respectiv cele 52 contracte de

vanzare cumparare, rezulta ca aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt definite la articolele de lege mai sus enuntate.

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.

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.

Petenta a achizitionat un teren si o casa impreuna cu, l-a dezmembrat, lotizat, a achizitionat terenuri in pe care le-a parcelat si revandut in scurt timp de la achizitionare (in termen de pana la un an), astfel rezulta cu claritate intentia petentei de a desfasura activitate economica producatoare de venituri cu caracter de continuitate.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, afirmatia petentei potrivit careia " tranzactiile imobiliare pe care le-am efectuat nu au avut caracter de continuitate si nu au rezultat din exploatarea bunurilor imobile" si sustinerea conform careia "incercarea de a incadra activitatile de vanzare terenuri In categoria celor ce asigura venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor...nu poate fi acceptata" intrucat vanzarea succesiva a 52 de bunuri imobile, pe perioada 2006-2009, in scopul obtinerii de venituri conduce la caracterul de continuitate.

Prin operatiunile pe care le-a desfasurat in perioada 2007-2009, d-na XXX a avut calitatea de persoana impozabila, cu toate drepturile si obligatiile ce decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii ca persoana impozabila dupa depasirea plafonului de scutire.

Prin urmare, avand in vedere ca persoana fizica XXX are calitatea de persoana impozabila inca din anul 2007, desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum si faptul ca bunurile tranzactionate, constau in vanzarea de terenuri construibile, rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestatoare intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevazute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adugata, respectiv inregistrarea ca platitor de TVA, in conditiile in care depaseste plafonul de scutire de 35.000 EUR.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspectie fiscala nr., situatii centralizatoare privind tranzactiile efectuate in perioada 2006-2009, rezulta ca persoana impozabila XXX a depasit plafonul de scutire la data de 30.10.2007, devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu luna decembrie 2007, avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoare adaugata pana la data de 10.11.2007, obligatie care pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala mai sus mentionat, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, nu a fost indeplinita de catre contribuabila.

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.

Pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de TVA se aplica cota standard de 19% asupra bazei impozabile conform art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003. 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.

Referitor la mentiunea petentei conform careia " Chiar si considerand prin absurd ca subsemnata as fi colectat si ca sunt datoare sa platesc TVA, urmeaza sa observati ca "preturile" imobilelor nu fac referire la TVA , ceea ce inseamna ca pretul ar trebui sa cuprinda si TVA -ul aferent. Prin urmare, cota de TVA care ar fi trebuit calculata (desi repet, nu este cazul subsemnatei) ar fi trebuit sa fie de 15,96% si nicidecum 19% asa cum a fost mentionat" , precizam ca ,organul de control a avut in vedere prevederile art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.23 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"ART. 140

Cotele

(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 cotelor reduse.

Norme metodologice:

23. (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa."

Conform prevederilor legale pretul include taxa in cazul livrarilor de bunuri pentru care nu este necesara emiterea unei facturi conform art.art.155 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si in situatia in care, conform prevederilor contractuale, pretul include si taxa.

Operatiunile realizate de petenta sunt operatiuni de natura comerciala pentru care aceasta trebuia sa se inregistreze ca platitor de TVA si sa emita factura.

Astfel se retine ca sustinerile petentei conform carora la determinarea TVA de plata s-ar aplica procedeul sutei marite sunt neintemeiate, acestea neincadrându-se în prevederile expres prevăzute de norma legală.

Având în vedere că în contractele de vânzare cumpărare puse la dispoziție de petenta nu a fost precizat că prețul include și taxa, organul de inspecție fiscală a calculat corect taxa pe valoarea adăugată aplicând 19% la baza de impozitare aferentă operațiunilor taxabile având în vedere prevederile art.137 alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal conform cărora baza de impozitare la calculul TVA este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută de vânzător din partea cumpărătorului.

Art.137 alin.(1) lit.a) precizează:

“ART. 137

Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(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;”

Petenta menționează că a fost introdusă în baza de calcul tranzacția efectuată prin contractul de vânzare cumpărare nr..... a unui teren situat în intravilanul care avea în momentul înstrăinării o interdicție temporară de construire. Potrivit certificatului de urbanism nr. terenul se află în intravilanul ..., cu folosința de teren arabil, destinația conform PUG Brașov - zona mică industrie, depozite, prestări servicii, având interdicție temporară de construire până la elaborarea și aprobarea PUZ, PUD.

Având în vedere că interdicția de construire nu este definitivă, terenul a fost inclus în mod legal în sfera de aplicare a TVA.

La încadrarea în sfera TVA a terenurilor intravilane vândute s-a ținut seama și de prevederile art.2, lit.d) din Legea nr.18/1991, republicată, Legea fondului funciar:

“Art.2

In funcție de destinație, terenurile sunt:

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

Pe de altă parte la art.1, ANEXA 1 din Ordinul 897/798/2005 pentru aprobarea Regulamentului privind conținutul documentațiilor referitoare la scoaterea terenurilor din circuitul agricol.

“ Art.1

(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 intravilanul localităților, cu precădere pe cele cu folosințe neagricole sau cu folosințe inferioare și slab productive, cu respectarea prevederilor art.92 din aceeași lege.”

Conform anexei 2 din Legea 350/2001 privind amenajarea teritoriului si urbanismul, conform caruia " *Teritoriu intravilan - totalitatea suprafetelor construite si amenajate ale localitatilor ce compun unitatea administrativ - teritoriala de baza, delimitate prin planul urbanistic general aprobat si in cadrul carora se poate autoriza executia de constructii si amenajari. De regula intravilanul se compune din mai multe trupuri (sate sau localitati suburbane componente)*"

si ale art.4, alin.(1) din HG nr.525/1996 pentru aprobarea Regulamentului general de urbanism:

" Terenuri agricole din intravilan

(1) Autorizarea executarii constructiilor pe terenurile agricole din intravilan este permisa pentru toate tipurile de constructii si amenajari specifice localitatilor, cu respectarea conditiilor impuse de lege si de prezentul regulament."

De asemenea, in anexa 2 din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii:

" Intravilanul localitatii

Teritoriul care constituie o localitate se determina prin Planul urbanistic general (PUG) si cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fara constructii, organizate si delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate in circuitul agricol sau avand o alta destinatie, inauntru caruia este permisa realizarea de constructii, in conditiile legii.

Intravilanul se poate dezvolta prin extinderea in extravilan numai pe baza de planuri urbanistice zonale (PUZ) , legal aprobate, inregistrandu-se ulterior in Planul urbanistic general (PUG) al localitatii".

Din toate cele precizate mai sus rezulta ca pe terenurile situate in intravilan se pot efectua constructii, incadrandu-se in prevederile art.141, alin.(2), lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , conform carora, "(...) *scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil*".

La data de 01.01.2008, art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal precizeaza:

"(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

*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 constructibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:***

1. teren constructibil 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 constructibile si constructii noi 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 constructibile realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Referitor la mentiunea petentei conform careia "operatiunile subsemnatei nu au caracter comercial ci caracter civil...", iar, operatiunile vizate nu pot fi incadrate in categoria faptelor de comert" precizam:

Conform principiului de baza al TVA, taxa trebuie sa fie neutra, astfel aceasta se refera la orice tranzactii indiferent de forma lor juridica.

Actele juridice in urma carora se transfera dreptul de proprietate asupra imobilelor sunt incheiate in baza Codului Civil, insa veniturile obtinute din tranzactiile incheiate se impoziteaza conform titlului **III Impozit pe venit** (impozitul achitat de contribuabil) si titlului **VI Taxa pe valoarea adaugata** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, mentiunea petentei conform careia teza a II-a a art.127 alin.2 aplicata de organele de inspectie fiscala se refera la activitati de exploatare a bunurilor (inchiriere sau leasing) iar extinderea textului asupra tranzactiilor din instrainari imobile reprezinta o adaugire nepermisa la text, nu poate fi avuta in vedere intrucat TVA se aplica la orice tip de tranzactii indiferent de forma lor juridica.

Organele de inspectie fiscala au aplicat strict prevederile titlului VI din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si Normele metodologice date in aplicarea acestora care constituie lege speciala in materie fiscala.

Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004 , cu modificarile si completarile ulterioare, sunt elaborate de Ministerul Finantelor Publice pentru aplicarea prevederilor Codului fiscal, sustinerile petentei conform carora acestea adauga la lege fiind neintemeiate.

In drept, art. 1 si 5 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza:

“ ART. 1

Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

(1) Prezentul cod stabilește cadrul legal pentru impozitele și taxele prevăzute la art. 2, care constituie venituri la bugetul de stat și bugetele locale, precizează contribuabilii care trebuie să plătească aceste impozite și taxe, precum și modul de calcul și de plată al acestora. Prezentul cod cuprinde procedura de modificare a acestor impozite și taxe. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a convențiilor de evitare a dublei impunerii.

(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.

ART. 5

Norme metodologice, instrucțiuni și ordine

(1) Ministerul Finanțelor Publice are atribuția elaborării normelor necesare pentru aplicarea unitară a prezentului cod.

(2) În înțelesul prezentului cod, prin norme se înțelege norme metodologice, instrucțiuni și ordine.”

Sustinerea petentei conform careia “nu a colectat TVA si nu a dedus TVA motiv pentru care nu s-a inregistrat ca platitor de TVA considerandu-se persoana neimpozabila in acest sens” este neintemeiata intrucat obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA este determinata de realizarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA si de depasirea plafonului de scutire prevazut de lege, in nici un caz de modul de conducere al evidentei contabile.

In drept, cap. 4 Operatiuni cuprinse in sfera de aplicare a TVA, art. 128 si art.134 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal aplicabila in anul 2007 precizeaza:

“ART. 128

Livrarea de bunuri

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

ART. 134

Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

Prin urmare, având în vedere ca d-na XXX a desfășurat activități economice cu caracter de continuitate iar tranzacțiile cu terenuri intravilane construibile sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au colectat suplimentar TVA în valoare de lei asupra veniturilor în valoare de lei realizate din tranzacționarea unor terenuri intravilane construibile, conform contractelor de vânzare-cumpărare existente la dosarul contestației, fapt pentru care urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere.

Referitor la majorările de întârziere în valoare de lei stabilite prin Decizia de impunere nr....., contestate de petentă, precizăm:

Majorările de întârziere în valoare de lei au fost calculate de organele de inspecție fiscală, pe perioada 25.03.2008-30.03.2010, aferente TVA stabilită suplimentar de plata în valoare delei.

Majorările de întârziere au fost stabilite în conformitate cu prevederile art.120 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală 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 reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul iar întrucât în ceea ce privește debitul de natură taxei pe valoarea adăugată în valoare de lei contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, contestația se va respinge și pentru suma de lei potrivit principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre d-na **XXX** prin avocat, inregistrata la D.G.F.P.Brasov sub nr., 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.

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

DIRECTOR EXECUTIV,