



## 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](mailto:finantepublice@rdsbv.ro)

### DECIZIA NR.1049

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-I **XXXX** si d-na **XXXX**, cu domiciliul in localitate .... 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, majorari de intarziere aferente in valoare de .... lei si penalitati de intarziere in valoare de .... lei.

Prin adresa nr....., inregistrata la noi sub nr. .... Ministerul Finantelor Publice - ANAF - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor ne-a remis spre solutionare dosarul contestatiei formulate de D-I **XXXX** si d-na **XXXX** impotriva Deciziei de impunere nr..... emisa de DGFP Brasov - Activitatea de Inspectie Fiscala ca urmare a modificarilor prevederilor art.209 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, intrucat dispozitiile de mai sus se aplica si contestatiilor aflate in curs de solutionare.

“ART. 209\*)din OG nr.92/2003 modificat prin OUG nr.39/2010 precizeaza:

Organul competent

*1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:*

*a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane 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-I **XXXX** si d-na **XXXX**.

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

Petentii sustin ca nu se poate semn de egalitate intre casatorie si asociere/parteneriat pentru realizarea de activitati comerciale care genereaza TVA.

Petentii invoca prescriptia dreptului organului de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale datorate aferente anului 2004 mentionand ca obligatiile fiscale pot fi calculate pe maxim 5 ani. Controlul fiscal a fost demarat la data de ...astfel incat perioada ce putea fi avuta in vedere pentru control este cuprinsa intre 08.01.2005 - 08.01.2010 iar depasirea plafonului de scutire s-a realizat abia in noiembrie 2005, astfel incat doar din decembrie 2005 sau ianuarie 2006 este momentul de la care s-ar pune problema platii de TVA.

In ceea ce priveste calificarea ca persoana impozabila, contestatorii sustin faptul ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au considerat ca sunt persoane impozabile desfasurand activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in conformitate cu prevederile art.127 alin.(2) din Codul fiscal, ei neavand calitatea de producator, comerciant sau prestator de servicii.

Petentii sustin ca tranzactiile imobiliare pe care le-au 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, petentii sustin 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, petentii sustin ca si-au 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, contestatarii 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.

Petentii sustin 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. Petentii mentioneaza ca nu au calitatea de comerciant si operatiunile desfasurate de ei 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.

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

Fata de cele de mai sus petentii solicita admiterea contestatiei si anulara 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, majorari de intarziere aferente in valoare de .... lei si penalitati de intarziere in valoare de .... lei.

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

Potrivit “listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208” emisa de MFP-ANAF, D-I **XXXX** figureaza cu 31 tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2005-2008 in urma carora a obtinut venituri totale in suma de .... lei. Avand in vedere ca bunurile vandute sunt detinute in coproprietate cu sotia, d-na **XXXX**, pentru stabilirea plafonului de TVA tranzactiile s-au analizat pentru ambii contribuabili ca reprezentand o forma de asociere in scopuri comerciale, fara personalitate juridica, asa cum prevede art.154 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.57 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si Ordinul 1415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate in activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice.

In timpul verificarii contribuabilii au mai prezentat un numar de 27 contracte de vanzare cumparare. S-a constatat ca tranzactia prevazuta la pozitia nr.31( contractul de vanzare cumparare nr.....) din lista nominala a fost cuprinsa in mod eronat in lista, deoarece in contractul respectiv D-I **XXXX** si d-na **XXXX** au calitatea de cumparatori.

Din verificarea efectuata de echipa de inspectie a rezultat ca in perioada 2004 - 2008 contribuabilii au vandut imobile si terenuri catre persoane fizice si juridice in valoare totala de .... lei asa cum rezulta din cele **57** 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 terenuri extravilane (netaxabile din punct de vedere TVA), terenuri intravilane in mare parte situate in comuna ....., operatiuni taxabile din punct de vedere TVA.

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 2004 - 2008 rezultand ca activitatea desfasurata de contribuabili a fost realizata in scopul obtinerii de venituri, avand caracter de continuitate. In baza legislatiei in vigoare, contestatarii trebuiau sa se inregistreze ca persoane impozabile in scopuri de TVA si sa plateasca TVA.

Din contractele prezentate in timpul inspectiei fiscale a rezultat ca la data de .... a fost depasita cifra de afaceri de 200.000 lei 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 ....., contestatarii trebuiau sa se inregistreze la organul fiscal in termen de 10 zile ..... devenind astfel platitori de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de ....., lucru care nu a fost realizat.

Avand in vedere ca petentii au efectuat un numar de 57 tranzactii imobiliare in perioada 2004-2008 constand in vanzarea de terenuri construibile, 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 au 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 55 de contracte de vanzare-cumparare.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in valoare de .... lei si penalitati 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 constatările 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: .....

Referitor la suma totala de .... lei reprezentand TVA in valoare de .... lei, majorari de intarziere in valoare de.... lei si penalitati de intarziere in valoare de .... lei, contestata de catre D-I XXXXX si 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 2004-2008 constand in vanzari de terenuri construibile, D-I XXX si d-na XXXX, datoreaza taxa pe valoarea adaugata in valoare de .... lei, majorari de intarziere in valoare de .....lei si penalitati de intarziere 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 2004-2008 persoanele fizice XXXX si XXX, in calitate de sotii, au realizat tranzactii constand in vanzari de terenuri construibile .

Urmare a verificarilor informatiilor transmise de catre notarii publici si documentelor puse la dispozitie de catre sotii XXXX si XXXX, organele de inspectie fiscala au constatat ca acestia au realizat in perioada iunie 2004-septembrie 2008 un numar de 57 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 **XXXX** si d-na **XXXX** aveau obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA.

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

Avand in vedere ca bunurile vandute sunt detinute in coproprietate cu sotia, la stabilirea plafonului de scutire tranzactiile au fost analizate ca reprezentand o forma de asociere in scopuri comerciale, fara personalitate juridica, intre d-l **XXX** si d-na **XXXX**.

**In drept**, art.154 "Definirea asocierilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată" in vigoare in anul 2004 precizeaza:

“ART. 154

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 sau organizației respective, cu excepția asociațiilor în participațiune.”

De asemenea, pct.57 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, precizeaza:

“57. Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective”.

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 **XXXX** si d-na **XXX**, 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.

S-a constatat ca la data de .... a fost depasita cifra de afaceri de 200.000 lei 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 ... 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 55 de contracte de vanzare-cumparare, contracte care se regasesc in tabelul din Raportul de inspectie fiscala nr..... la pozitiile 2 pana la 28 si de la pozitia 30 pana la 57, 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 si penalitati 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, contestatorii sustin ca nu datoreaza bugetului de stat TVA in valoare de .... lei, majorari de intarziere in valoare de .... lei si penalitati de intarziere in valoare de .... lei stabilite prin Decizia de impunere nr..... intrucat tranzactiile desfasurate pe perioada 2004-2008 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 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;"*

Incepand cu 01.01.2007 se aplica prevederile art.125^1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(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 sau un grup de persoane 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, **exceptie facand situatiile in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate**, in atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.

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 pentru anul 2004:

“ART. 153

Înregistrarea plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată

(1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe.

(2) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, care realizează exclusiv operațiuni care nu dau drept de deducere, trebuie să solicite scoaterea din evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

(3) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, trebuie să solicite scoaterea din evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, în caz de încetare a activității, în termen de 15 zile de la data actului în care se consemnează situația respectivă. Taxa pe valoarea adăugată datorată la bugetul de stat trebuie achitată înainte de scoaterea din evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, cu excepția situației în care activitatea acesteia a fost preluată de către altă persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

iar la art.69 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală se precizează:

#### ART. 69

Înregistrarea și scoaterea din evidență a plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată

(1) Orice persoană impozabilă care realizează operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală în următoarele situații:

a) la înființare, în mod obligatoriu, dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri peste plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată;

b) la înființare, dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri sub plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată;

c) după înființare, în mod obligatoriu, dacă depășește plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a depășit acest plafon;

d) după înființare, dacă cifra de afaceri realizată este sub plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, dar dorește să opteze pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

Din contractele de vânzare cumpărare prezentate de d-l **XXXX** și d-na **XXXX** a rezultat că plafonul de scutire de TVA de 200.000 lei a fost depășit la data de 04.06.2004, odată cu prima tranzacție care a fost în sumă de .... EUR, respectiv .... lei, astfel că potenții trebuiau să se înregistreze în termen de 10 zile la organul fiscal, adică până în data de .... și să devină plătitori de TVA începând cu data de 01.08.2004.

Având în vedere că potenții nu s-au înregistrat ca plătitori de TVA după depășirea plafonului de scutire, în speta sunt aplicabile prevederile pct.56 alin.(4) din HG



nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

(4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

a) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată înainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii. Pe perioada cuprinsă între data constatării de către organele fiscale a nerespectării obligației de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și data înregistrării efective, persoana impozabilă aplică regimul special de scutire prevăzut de art. 152 din Codul fiscal, însă are obligația de a plăti la buget taxa pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în această perioadă;

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

ART. 152

Sfera de aplicare și regulile pentru regimul special de scutire

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

(2) Persoanele impozabile nou-înființate pot beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă declară că vor realiza anual o cifră de afaceri estimată de până la 2 miliarde lei inclusiv și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată. Persoanele impozabile înregistrate fiscal, care ulterior realizează operațiuni sub plafonul de scutire prevăzut la alin. (1), se consideră că sunt în regimul special de scutire, dacă nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. Pentru persoanele nou-înființate, anul fiscal reprezintă perioada din anul calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Frațiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întreagă. Persoanele care se află în regim special de scutire trebuie să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii, care intră sub incidența prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări. Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată

că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.

(4) După depășirea plafonului de scutire, persoanele impozabile nu mai pot solicita aplicarea regimului special, chiar dacă ulterior realizează cifre de afaceri anuale inferioare plafonului de scutire prevăzut de lege.

(5) Scutirea prevăzută de prezentul articol se aplică livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate de persoanele impozabile prevăzute la alin. (1).

(6) Cifra de afaceri care servește drept referință la aplicarea alin. (1) este constituită din suma, fără taxa pe valoarea adăugată, a livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii taxabile, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere, potrivit art. 143 și 144.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca persoanele fizice **XXXX** in calitate de sot/sotie au realizat in perioada ....., 57 de tranzactii constand in vanzari de terenuri construibile pentru care au incasat venituri in valoare de .... lei.

Din contractele de vanzare -cumparare existente la dosarul contestatiei rezulta ca tranzactiile cu terenuri s-au efectuat intre persoanele fizice **XXX** si **XXXX** in calitate de sot/sotie, coproprietari ai terenurilor, si persoane fizice sau juridice.

Din raportul de inspectie fiscala nr..... rezulta ca numai 55 din terenurile vandute cu contracte de vanzare -cumparare persoanelor fizice sau juridice intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, respectiv pozitiile 2 pana la 28, respectiv de la 30 la 57 din tabelul prezentat in raportul de inspectie fiscala (pag.4-7).

Se retine astfel ca persoanele fizice **XXX** si **XXXX** in calitate de sot/sotie, coproprietari ai terenurilor, in perioada .... au vandut persoanelor fizice si juridice, conform contractelor de vanzare cumparare, 55 de terenuri construibile in valoare totala de ..... lei, 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 localitatilor..... din judetul Brasov.

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 si analizand operatiunile efectuate in perioada 2004-2008 de catre sotii **XXXX** si **XXXX**, respectiv tranzactionarea a 55 de terenuri intravilane si extravilane, 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.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, afirmatia contestatorilor potrivit careia "instrainarile s-au datorat imposibilitatii realizarii scopului in care au fost achizitionate si nu au vizat sub nici o forma realizarea unui venit cu caracter de continuitate" intrucat vanzarea succesiva a 55 de terenuri construibile, pe perioada 2004-2008, in scopul obtinerii de venituri conduce la caracterul de continuitate.

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.

Inca din anul 2004 petentii au achizitionat si dezmembrat un teren situat in localitatea ....., pe care l-au parcelat si revandut in scurt timp de la achizitionare, la fel in anul 2005, astfel rezulta cu claritate intentia petentilor de a desfasura activitate economica producatoare de venituri cu caracter de continuitate.

Mentiunea petentilor ca "imobilele ... au fost achizitionate si urmau a fi utilizate in scop personal respectiv in vederea realizarii unei ferme pentru care sa beneficiem si de fonduri europene" nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat petentii nu au prezentat nici un document din care sa rezulte aceasta intentie.

Astfel o persoana fizica ce achizitioneaza bunuri imobile in scopul revanzarii, devine in sensul TVA, o persoana impozabila care desfasoara activitati economice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in atare situatie, sotii **XXXX** dobandind calitatea de persoana impozabila.

Sustinerea petentilor conform careia "vanzarea -cumpararea de imobile este exclusa de Codul comercial din categoria faptelor de comert obiective, pentru a fi comerciala aceasta ar trebui sa fie savarsita de un comerciant in stransa legatura sau pentru realizarea obiectului sau de activitate , si ca acestia nu detin calitatea de comerciant, astfel incat considera ca tranzactiile in discutie nu intra in sfera operatiunilor taxabile" nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, in speta fiind elocvente prevederile pct.3 alin.(3) din Normele Metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 anterior enuntate.

Mai mult, precizam ca operatiunile impozabile din perspectiva TVA nu sunt doar cele care constituie fapte de comert. Sfera de aplicare a taxei pe valoare adaugata este mult mai larga, operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA fiind si operatiunile care nu sunt considerate conform Codului comercial ca fapte de comert. Exemplu : activitati de interes general cum ar fi spitalizarea, ingrijirile medicale, invatamantul sunt operatiuni impozabile, dar scutite fara drept de deducere ( conform art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal).

Astfel, asimilarea notiunilor precum "fapte de comert" si "comerciant" cu cele precum "operatiune impozabila" si "persoana impozabila" nu este in concordanta cu principiile generale ale TVA, principii care sunt reglementate in legislatia comunitara in domeniu, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA.

In aceste conditii nu se poate retine afirmatia petentilor ca "nu suntem persoane impozabile in sensul art.127 alin.2 ...neavand calitatea de producator, comerciant sau prestator de servicii."

In acest context trebuie mentionat ca utilizarea , in cuprinsul Codului fiscal a unei notiuni precum "comerciant", astfel cum aceasta este definita de Codul comercial , nu este necesara, intrucat Codul fiscal defineste si utilizeaza , in vederea determinarii regimului TVA, notiuni precum "persoana impozabila", "operatiuni impozabile" si "activitate economica". Astfel, definitiile existente la art.127 alin.(10 si (20 din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal sunt suficiente pentru stabilirea regimului TVA aplicabil tranzactiilor efectuate de persoanele fizice, nefiind necesara utilizarea complementara a unor definitii din Codul comercial si nici amendarea acestuia din urma pentru a fi posibila taxarea operatiunilor imobiliare efectuate de persoane fizice in calitate de persoane impozabile, in acest sens fiind si punctul de vedere al MFP- Directia legislatie in domeniul TVA transmis prin adresa nr.864883/02.06.2010.

Referitor la sustinerea petentilor ca " art.127 alin.(2) din Codul fiscal se refera la *veniturile cu caracter de continuitate obtinute din exploatarea bunurilor*" (...) iar "asa - zisa activitate economica desfasurata de subsemnatul care ar genera TVA se refera la tranzactii imobiliare, respectiv instrainari de imobile si nu la exploatarea acestor bunuri cum ar fi , bunaoara inchirierea acestora sau leasingul imobiliar" mentionam ca:

Prevederile art.127 alin.(2) reprezinta transpunerea in legislatia nationala a dispozitiilor art.9 alin.(1) a doua propozitie din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, articol care confera un domeniu foarte larg de aplicare a TVA, domeniu care cuprinde toate etapele de productie, distributie si furnizare de servicii. Termenul de " exploatare" se refera la toate operatiunile, oricare ar fi forma juridica a acestora, efectuate in scopul obtinerii de venituri, avand un caracter de continuitate, in acest sens fiind si punctul de vedere al MFP- Directia legislatie in domeniul TVA transmis prin adresa nr.864883/02.06.2010.

Referitor la sustinerea contestatorilor potrivit careia " operatiunile subsemnator nu au caracter comercial, ci caracter civil ", mentionam:

Contractele de vanzare- cumparare in baza carora s-a transferat dreptul de proprietate asupra terenurilor s-au incheiat in baza Codului civil dar veniturile obtinute din vanzarea acestor terenuri sunt impozitate in conformitate cu prevederile legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care la art.1 alin.(3) prevede:

*"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. "*

Pe cale de consecinta, persoanele fizice **XXXX**, coproprietari ai terenurilor tranzactionate, prin operatiunile pe care le-au desfasurat in perioada 2004-2008 au 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 sotii **XXXX**, coproprietari ai terenurilor vandute, au calitate de persoana impozabila inca din anul 2004, desfasurand activitati economice urmare a tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate (55 de terenuri intravilane conform contractelor de vanzare cumparare existente la dosarul contestatiei), rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestatori 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 200.000 lei.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei, respectiv raportul de inspectie fiscala nr....., situatii centralizatoare privind tranzactiile efectuate in perioada 2004-2008, rezulta ca persoana impozabila a depasit plafonul de scutire in luna iunie

2004, devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.08.2004. Conform prevederilor legale mai sus enuntate contestatorii (coproprietari ai terenurilor vandute) aveau obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana la data de 10.07.2004, obligatie, care pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala nr....., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr....., contestata, nu a fost indeplinita de catre contribuabili.

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.

Din verificarea celor 57 de tranzactii efectuate de sotii **XXXX** s-au constatat urmatoarele:

-pentru prima tranzactie in valoare de .... EUR nu a fost calculat TVA deoarece a fost efectuata inainte de data cand contribuabilii trebuiau sa devina platitori de TVA;

- pentru tranzactia inregistrata la pozitia 29 tabelul existent in raportul de inspectie fiscala nr..... nu a fost calculat TVA deoarece prin contractul de donatie nr. .... petentii au donat Primariei .... un teren fara a obtine nimic in contrapartida;

- celelalte 55 de tranzactii cu terenuri, in valoare totala de .... lei (pozitiile 2 pana la 28 si de la 30 la 57 din tabelul existent in raportul de inspectie fiscala nr..... intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata iar taxa pe valoarea adaugata de plata este de .... lei, in conformitate cu prevederile art.128 coroborat cu prevederile art.134, art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

“ART. 128

Livrarea de bunuri

(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

ART. 134

Faptul generator și exigibilitatea - reguli generale

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.

ART. 137

Baza de impozitare pentru operațiuni 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 contrapartidă 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

Cota standard și cota redusă

(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.



Avand in vedere ca pana la data de 31 decembrie 2006 nu a existat nici o scutire de TVA pentru vanzarile de terenuri ( construibile sau neconstruibile) era evident ca o persoana fizica devenea persoana impozabila pentru orice vanzare de bunuri care nu erau utilizate in scopuri personale sau care nu erau realizate ocazional.

Astfel, pentru toate tranzactiile imobiliare efectuate in anii 2005 si 2006 ( pozitile 2 - 17 din tabelul existent in raportul de inspectie fiscala nr..... a fost calculat TVA de plata.

Incepand cu 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 constructibil, 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 constructibil 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 constructibil, 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 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 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 sotii **XXXX**, coproprietari ai terenurilor tranzactionate, au desfasurat activitati economice cu caracter de continuitate si ca pana la data de 31.12.2006 nu a exercitat nici o scutire de TVA pentru vanzarile de terenuri construibile sau neconstruibile iar incepand cu anul 2007 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 de plata asupra veniturilor realizate din tranzactionarea terenurilor din tabelul anexa la raportul de inspectie fiscala nr..... (pag.23 - 28 la dosarul cauzei).

Potrivit art.2 lit.d) din Legea nr.18/1991, republicata, Legea fondului funciar "*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 ca sotii **XXXX**, coproprietari ai terenurilor tranzactionate, respectiv vanzarea de terenuri in perioada 2005 - 2006 si vanzarea de terenuri construibile in perioada 2007 - 2008, se incadreaza in sfera de aplicare a TVA fiind operatiuni taxabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, afirmatia ca "tranzactiile in discutie nu intra in sfera operatiunilor taxabile" nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

Referitor la afirmatia contestatorilor potrivit careia au fost tratati ca asociatie la stabilirea plafonului de scutire de taxa pe valoarea adaugata, mentionam:

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca d-l **XXX** si d-na **XXXX** sunt sot si sotie si au detinut in coproprietate terenurile care au facut obiectul contractelor de vanzare cumparare, a 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 soti va fi desemnat sa indeplineasca aceasta obligatie.

In aceste conditii, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca plafonul de scutire din punct de vedere al taxei de valoarea adaugata este de 200.000 lei reprezentand cifra de afaceri realizata din vanzarea terenurilor intravilane detinute in coproprietate de catre sotii **XXXx** si **XXXX**, astfel ca se va respinge ca neintemeiata aceasta afirmatie.

In aceea ce priveste afirmatia contestatorilor potrivit careia " desi organul fiscal recunoaste in raportul de inspectie atat termenul de 5 ani cat si momentul inceperii controlului fiscal, totusi, fara nici o justificare legala, extinde aria controlului si calculeaza obligatii bugetare pentru tranzactii efectuate in afara perioadei legale de 5 ani" precizam ca:

In baza circularei nr. .... emisa de ANAF si a ordinului de serviciu nr..... s-a inceput inspectia fiscala la persoanele fizice .... si .... fiind incheiat procesul verbal de control inopinat nr..... cu propunere de inspectie fiscala.

Urmare acesteia, s-a emis avizul de inspectie fiscala nr..... avand ca data de incepere a inspectiei fiscale data de 07.12.2009. Prin cererea nr..... contribuabilul a solicitat si s-a aprobat amanarea inspectiei fiscale pentru data de 07.01.2010.

Rezulta ca inspectia fiscala a inceput la data de 08.10.2009 fiind intrerupta la cererea contribuabilului.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1), (2) si art.92 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala :

## ART. 91

Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

## ART. 92

Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.”

Pentru creanțele nascute in anul 2004 termenul de prescripție curge de la data de 01.01.2005 si pana la 31.12.2009. Prin procesul verbal de control inopinat nr..... s-au determinat sumele de plata aferente anului 2004, iar inspectia fiscala, amanata la cererea contribuabilului, s-a reluat in data de 07.01.2010.

Se retine astfel ca, organele de inspectie fiscala au stabilit obligatii fiscale prin Decizia de impunere nr....., in cadrul termenului de prescripție, potrivit prevederilor legale in vigoare pe perioada verificata, astfel ca se va respinge afirmatia contestatorilor ca fiind neintemeiata cu privire la invocarea prescripției pentru tranzactiile desfasurate in anul 2004.

Prin urmare, tranzactiile imobiliare realizate de catre d-l .... si d-na ....., coproprietari ai terenurilor tranzactionate, constand in vanzarea a 55 terenuri intravilane si extravilane, 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-lui .... si d-nei ....., TVA de plata in valoare de .... lei asupra veniturilor in valoare de .... lei realizate din tranzactionarea a 55 de terenuri extravilane si intravilane, conform contractelor de vanzare- cumparare existente la dosarul contestatiei, pe perioada 2004-2008, 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 penalitatilor de intarziere in valoare de .... lei stabilite prin Decizia de impunere nr....., contestate de societate, precizam:

Majorarile de intarziere in valoare de .... lei au fost calculate de organele de inspectie fiscala, pe perioada .... iar penalitatile de intarziere in valoare de ... lei au fost calculate pe perioada .....

Potrivit prevederilor art.146 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

“ART. 146

Perioada fiscală

(1) Perioada fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată este luna calendaristică.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru persoanele impozabile care nu au depășit în cursul anului precedent o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere de 100.000 euro inclusiv, la cursul de schimb valutar din ultima zi lucrătoare a anului precedent, perioada fiscală este trimestrul calendaristic”,

majorarile de intarziere au fost calculate considerand ca perioada fiscală luna calendaristică, fiind stabilite în conformitate cu prevederile art.120 alin.(7) din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală care dispune:

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

Penalitățile de intarziere au fost calculate astfel:

-pentru perioada 25.04.2005 - 15.07.2005 continutul art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală prevede:

ART. 120

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

- pentru perioada 15.07.2005 - 25.10.2005 continutul art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală prevede:

ART. 120\*)

Penalități de întârziere

*(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.*

- incepand cu 25.10.2005 continutul art.120 alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală se modifica astfel:

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

Se retine ca, stabilirea in sarcina contestatoarei 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 ....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-l **XXXX** si d-na **XXXX**, 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;
- .... lei reprezentand penalitati 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,**