



Ministerul Finantelor Publice

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



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

DECIZIA NR.768

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 Persoane Fizice, privind solutionarea contestatiei depusa de catre D-I X.

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

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere si de data depunerii contestatiei la D.G.F.P.Brasov, 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 X.

I. D-I X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere si Raportul de inspectie fiscala, solicitand anularea actelor contestate prin care prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA si majorari de intarziere, considerandu-le ca fiind nelegale.

Contestatorul mentioneaza faptul ca TVA stabilita suplimentar de plata este aferenta unor tranzactii imobiliare pe care le-a efectuat in perioada supusa controlului si care au avut ca obiect instrainarea unor imobile terenuri.

In ceea ce priveste calificarea ca si persoana impozabila, contestatorul sustine ca nu are aceasta calitate din urmatoarele motive:

- nu are calitatea de producator, comerciant sau prestator de servicii asa cum sunt definite persoanele impozabile la art.127 alin.(2) din Codul fiscal

- tranzactiile imobiliare pe care le-a desfasurat nu au avut caracter de continuitate si nu au rezultat din exploatarea bunurilor imobile

Contestatorul sustine ca imobilele care au facut obiectul tranzactiilor au fost achizitionate in scop personal, pentru realizarea unei ferme, iar instrainarea acestora s-a datorat imposibilitatii realizarii scopului in care au fost achizitionate si nu au vizat sub nicio forma realizarea unui venit cu caracter de continuitate.

Mentioneaza faptul ca imobilele vandute nu au fost supuse unor investitii, in urma carora sa se realizeze vreun profit taxabil.Impozitul pe venit a fost achitat la fiecare tranzactie si considera ca din punct de vedere fiscal si-a achitat integral obligatiile.

Inercarea de a incadra activitatile de vanzare terenuri in categoria celor ce asigura venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor, asa cum se procedeaza la pct.3 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, dat in aplicarea art.127 alin.(2) din Codul

fiscal, nu poate fi acceptata, deoarece normele metodologice nu pot adauga la lege.

Contestatorul sustine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au considerat ca este persoana impozabila desfasurand activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in conformitate cu prevederile art.127 alin.(2) din Codul fiscal, deoarece asa -zisa activitate economica desfasurata se refera la tranzactii imobiliare respectiv instrainari de imobile si nu la exploatarea acestor bunuri.

Contestatorul sustine ca nu are calitate de comerciant si nici nu a desfasurat o activitate economica care sa-i atraga calitatea de persoana impozabila. Considera ca activitatea desfasurata are caracter civil deoarece vanzarea cumpararea de imobile este exclusa de Codul comercial din categoria faptelor de comert obiective, astfel ca operatiunile realizate nu pot fi incadrate in categoria faptelor de comert subiective.

Astfel, contestatorul considera ca tranzactiile cu terenuri realizate nu intra in sfera opetiunilor taxabile, motiv pentru care nu s-a inregistrat in scopuri de TVA si nu a colectat si virat bugetului de stat TVA aferenta acestor tranzactii.Considera ca in prezent nu exista baza legala care sa permita impozitarea din punct de vedere a TVA a vanzarilor de bunuri imobile de catre persoane fizice.

D-I X solicita admiterea contestatiei pentru TVA stabilita suplimentar de plata si majorari de intarziere aferente si anulara actului administrativ fiscal respectiv Decizia de impunere, pe motiv ca nu a desfasurat activitate economica, nu are calitate de comerciant, producator sau prestator de servicii iar tranzactiile realizate nu au determinat un venit rezultat din exploatarea bunurilor care sa aiba caracter de continuitate.

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

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

Potrivit "listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, contribuabilul figureaza cu 10 tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2007-2008.

In timpul verificarii D-I X a prezentat un numar de 13 contracte de vanzare-cumparare din care rezulta ca in perioada 11.09.2007-20.01.2010, acesta a vandut terenuri catre persoane fizice si juridice.

Din documentele prtezentate in timpul controlului a rezultat ca D-I X, in perioada 2002-2003 a achizitionat terenuri pe care le-a dezmembrat in loturi, cu cota parte din drumul de acces catre ele.

Aceste loturi au fost vandute in perioada 2007-2010 conform contractelor de vanzare cumparare, existente in copie la dosarul cauzei, incheiate intre D-I X si persoane fizice sau juridice.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca petentul a mai efectuat o tranzactie imobiliara avand ca obiect teren.

Astfel, s-a constatat ca activitatea desfasurata de contribuabil a fost realizata in scopul obtinerii de venituri, avand caracter de continuitate, depasind plafonul de scutire din punct de vedere al TVA prevazut de art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in data de 11.09.2007.

Potrivit prevederilor art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal P.F. X avea obligatia de a se inregistra in scopului de TVA, la organul fiscal competent, in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon, respectiv la data de 10.10.2007, devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.11.2007, lucru care nu a fost realizat.

In raportul de inspectie fiscala se specifica faptul ca pentru un nr.de 4 contracte de vanzare-cumparare contestatorul nu datoreaza TVA, fiind operatiuni scutite, tranzactiile incadrandu-se in plafonul de scutire.

De asemenea, contestatorul nu datoreaza TVA pentru contractul nr. ... , operatiunea fiind scutita in conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, tranzactia realizandu-se cu teren agricol extravilan asa cum reiese din Certificatul de atestare fiscala pentru persoane fizice privind impozitele si taxele locale si alte venituri ale bugetului local si adresa emisa de Primaria mun.Sacele.

Pentru contractele de vanzare-cumparare , incheiate cu persoane fizice, dupa depasirea plafonului de scutire, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA in conformitate cu prevederile art.127 si art.141 alin.(2) lit.f) coroborat cu prevederile art.134², art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

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

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

In ceea ce priveste TVA si majorari de intarziere aferente, contestate de catre P.F. X, precizam:

D.G.F.P.Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile cu terenuri construibile, efectuate in perioada 2007-2010, P.F.X datoreaza taxa pe valoarea adaugata si majorari de intarziere in conditiile in care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire fara a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, in perioada 2007-2010 , d-l X a realizat tranzactii constand in vanzari de terenuri construibile .

Urmare a verificarilor informatiilor transmise de catre notarii publici si documentelor puse la dispozitie de catre P.F. X, organele de inspectie fiscala au constatat ca acesta a realizat in perioada septembrie 2007- ianuarie 2010, un numar de 13 tranzactii cu terenuri, activitatea desfasurata avand caracter de continuitate, fara sa solicite inregistrarea ca persoana impozabila in scopuri de TVA si nici ca persoana fizica care desfasoara activitati economice in mod independent sau exercita profesii libere.

Din documentele prezentate in timpul controlului a rezultat ca D-l X, in perioada 2002-2003 a achizitionat terenuri pe care le-a dezmembrat in loturi, cu cota parte din drumul de acces catre ele si le-a vandut.

Tranzactiile cu aceste terenuri s-au realizat in perioada 2007-2010 conform contractelor de vanzare cumparare existente in copie la dosarul contestatiei, incheiate intre P.F. X si persoane juridice sau fizice.

Totodata s-a constatat ca petentul a mai efectuat o tranzactie imobiliara avand ca obiect teren.

Din contractele de vanzare cumparare prezentate in timpul controlului s-a constatat ca in anul 2007 d-l X a realizat 4 tranzactii cu terenuri.

In anul 2008, d-l X a realizat 6 tranzactii cu terenuri intravilane construibile conform contractelor de vanzare cumparare existente la dosarul contestatiei.

In baza unui contract de vanzare -cumpare , contestatorul a vandut teren agricol extravilan ,asa cum reiese din Certificatul de atestare fiscala pentru persoane fizice privind impozitele si taxele locale si alte venituri ale bugetului local si adresa emisa de Primaria mun.Sacele.

In anul 2009, d-l X a vandut teren construibil situat in intravilanul localitatii, conform contractului de vanzare cumparare existent la dosar.

In anul 2010, d-l X a vandut teren construibil situat in intravilanul localitatii, conform contractului de vanzare cumparare existent la dosar.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea desfasurata de catre contribuabil a fost realizata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, care nu este scutita de taxa pe valoarea adaugata si pentru care D-l X, aveau obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile in decursul unui an fiscal.

S-a constatat ca la data de 11.09.2007 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. Pana la data de 10.10.2007, D-l X avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA pentru operatiunea de vanzare a terenurilor, devenind astfel platitor de TVA incepand cu data de 01.11.2007, in conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Deoarece contestatorul nu s-au inregistrat in scopuri de TVA, nu a colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor construibile si nu a declarat si achitat bugetului de stat TVA aferenta acestor venituri, organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor intravilane construibile prin 8 contracte de vanzare-cumparare, incheiate dupa data de 01.11.2007 cu persoane fizice .

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

In contestatia formulata, contestatorul sustine ca nu datoreaza bugetului de stat TVA si majorari de intarziere stabilite prin Decizia de impunere, deoarece nu a desfasurat activitate economica, nu are calitate de comerciant, producator sau prestator de servicii iar tranzactiile realizate nu au determinat un venit rezultat din exploatarea bunurilor care sa aiba caracter de continuitate.

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 in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2); "*

Prin urmare, potrivit prevederilor legale, intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul României, în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1) iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).

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

Potrivit prevederilor art.127 alin.(1) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, *"Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități."*

Art.7 alin.(1) pct.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;"

La art.125¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

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

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

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

Din coroborarea prevederilor legale mai sus 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 de natura celor prevăzute la alin.(2), 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 explicitarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, la pct.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 2008-2009, 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 desfășurată o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **excepție facând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate**, în atare situație D-I X, dobândind calitatea de persoană impozabilă.

La pct.3 alin(5) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, în vigoare în anul 2010, se precizează:

"(5) În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic. Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alin. (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. Deși prima livrare este considerată ocazională, dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu va fi impozitată dar va fi luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal."

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

(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125[^]1 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 Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizează:

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

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

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

"(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

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

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153."

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca D-I X a realizat in perioada 11.09.2007-20.01.2010, 13 tranzactii constand in vanzari de terenuri pentru care a incasat venituri.

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

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca numai 8 din terenurile vandute cu contracte de vanzare -cumparare persoanelor fizice intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Se retine astfel ca, D-I X, in perioada 23.04.2008-20.01.2010, a vandut persoanelor fizice , conform contractelor de vanzare cumparare mai sus enumerate, 8 terenuri intravilane construibile, terenuri care potrivit prevederilor legale in speta sunt taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

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

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, invederand totodata dispozitiile pct.66 alin.(2) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, ***" activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice"*** si analizand operatiunile efectuate in perioada 2007-2010 de catre D-I X, respectiv tranzactionarea a 13 terenuri , rezulta ca acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt definite la articolele de lege mai sus enuntate.

Petentul a inceput sa angajeze costuri in perioada 2002-2003 cand a achizitionat terenuri.

In data de 11 septembrie 2007 a procedat la dezmembrarea terenului intravilan situat in localitate in 25 loturi din care 24 loturi au fost vandute iar lotul 25 a fost dezmembrat in alte 15 loturi din care au fost vandute 8 loturi.

Astfel, rezulta cu claritate intentia petentei de a desfasura o activitate economica din tranzactionarea acestor terenuri ; petenta alocand costuri in vederea dezmembrarii terenurilor in scopul revanzarii loturilor catre diverse persoane fizice.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, afirmatia contestatorului potrivit careia "veniturile realizate din vanzarea de terenuri nu a avut un caracter continuu, deoarece au existat intreruperi si pauze semnificative" intrucat vanzarea succesiva a 13 de terenuri, in scopul obtinerii de venituri conduce la caracterul de continuitate.

Pe cale de consecinta, D-I X, prin operatiunile pe care le-au desfasurat in perioada 2007-2010 a avut calitate de persoana impozabila, cu toate drepturile si obligatiile ce decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii ca persoana impozabila.

Prin urmare, avand in vedere ca D-I X, are calitate de persoana impozabila inca din anul 2007, desfasurand activitati economice urmare a tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate (13 de terenuri intravilane conform contractelor de vanzare cumparare existente la dosarul contestatiei), rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestator intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevezute de art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii in scopuri de TVA, in conditiile depasirii plafonului de scutire.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei, respectiv raportul de inspectie fiscala, situatii centralizatoare privind tranzactiile efectuate in perioada 11.09.2007-20.01.2010, rezulta ca persoana impozabila a depasit plafonul de scutire in luna septembrie 2007, devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.11.2007.

Conform prevederilor legale mai sus enuntate contestatorul aveau obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana la data de 10.10.2007, obligatie, care pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, contestata, nu a fost indeplinita de catre contribuabil.

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

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

In aceste conditii se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca 8 tranzactii cu terenuri intravilane construibile situate in localitate intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata iar taxa pe valoarea adaugata de plata este datorata, in conformitate cu prevederile art.128 coroborat cu prevederile art.134¹, art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

-art.128

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

-art.134¹

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

-art.137

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

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

-art.140

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

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

"(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 constructibile 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.

Prin urmare, avand in vedere ca D-I X, a desfasurat activitati economice cu caracter de continuitate iar tranzactiile cu terenuri intravilane constructibile situate in mun.Sacele, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal au colectat suplimentar TVA asupra veniturilor realizate din tranzactionarea a 8 terenuri constructibile, conform contractelor de vanzare- cumparare existente la dosarul contestatiei.

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.

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

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

Actele juridice in baza 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" si Titlului VI "Taxa pe valoarea adaugata" din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Mentiunea petentului 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 tranzactie indiferent de forma ei juridica.

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

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

-art.1

"(1) Presentul 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. Presentul 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 impuneri.

(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

"(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 niciun caz de modul de conducere a evidentei contabile.

In drept, cap.4 "Operatiuni cuprinse in sfera de aplicare a taxei" art.128 si art.134 "Faptul generator si exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil in 2008, precizeaza:

-art.128

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

-art.134

"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(2) Pentru livrările de bunuri în baza unui contract de consignație sau în cazul operațiunilor similare, cum ar fi stocurile la dispoziția clientului, livrările de bunuri în vederea testării sau a verificării conformității, astfel cum sunt definite prin norme, se consideră că bunurile sunt livrate la data la care consignatarul sau, după caz, beneficiarul devine proprietar al bunurilor.

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

Prin urmare, tranzacțiile imobiliare realizate de către D-I X, constând în vânzarea a 8 terenuri construibile, conform contractelor de vânzare cumparare existente la dosarul contestației, sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, acesta având obligația să colecteze și să plătească la bugetul statului taxa pe valoarea adăugată pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru aceste livrări.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în materie rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal și corect au stabilit în sarcina D-I X, TVA de plată asupra veniturilor realizate din tranzacționarea a 8 terenuri construibile, conform contractelor de vânzare- cumparare existente la dosarul contestației, fapt pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată prin Decizia de impunere.

Referitor la majorările de întârziere stabilite prin Decizia de impunere, contestate de societate, precizăm:

Majorările de întârziere au fost calculate de organele de inspecție fiscală pe perioada verificată, aferente TVA stabilită suplimentar de plată.

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 plată reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul iar întrucât în ceea ce privește debitul de natură taxei pe valoarea adăugată contestația a fost respinsă ca neîntemeiată iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, contestația se va respinge și pentru acest capăt de cerere potrivit principiului de drept "accesoriul urmează 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 X, inregistrata la D.G.F.P.Brasov, pentru suma totala, compusa din:

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

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