

DECIZIA NR.1653

Directia generala a finantelor publice , Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P.- Activitatea de Inspecție Fiscala-Serviciul Inspecție Fiscala Persoane Fizice 2, privind solutionarea contestatiei depusa de catre D-I si d-na ..., cu domiciliul in ... , cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor in ..., contestatie depusa prin Societatea civila profesionala de avocati "... si 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 suma de ... lei si dobanzi in valoare de ... lei.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere nr...., in data de ... si de data depunerii contestatiei la DGFP Brasov in data de ..., conform stampilei acestei institutii.

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

I. D-I ... si d-na ... 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 ..., majorari de intarziere aferente si dobanzi in valoare de ... lei.

In ceea ce priveste calificarea lor ca persoane impozabile, contestatarii 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 producatori, comercianti sau prestatori de servicii.

Potentii 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, potentii sustin ca acestea au fost achizitionate si urmau a fi utilizate in scop personal. 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.

Referitor la incadrarea activitatii de vanzare terenuri in categoria celor ce asigura venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor, potentii 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.

Potentii sustin ca in mod eronat organele fiscale au considerat instrainarile de terenuri ca operatiuni comerciale deoarece pentru realizarea lor au avansat o serie de cheltuieli necesitate de dezmembrari. Operatiunile de dezmembrare si celelalte cheltuieli

efectuate in scopul instrainarii au fost necesare pentru ca altfel imobilul nu putea fi instrainat.

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.

Petentii apreciaza ca interpretarea si referirea la Directiva 2006/112/CE este defectuoasa si scoasa din context si nu se refera la acest gen de tranzactii. La fel, Hotararirea Curtii Europene 186/89 se refera la alt gen de operatiuni, considerand ca tranzactiile in discutie nu intra in sfera operatiunilor taxabile.

Petentii considera ca nu datoreaza TVA aferent acestor tranzactii pentru ca nu au desfasurat o activitate economica si nu au calitatea de comercianti, producatori sau prestatori de servicii iar tranzactiile efectuate nu au determinat un venit cu caracter de continuitate.

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

Referitor la prevederile art.141 lit.f) din Codul fiscal, petentii sustin ca textul de lege se refera la terenuri pe care se poate construi si nu la terenuri pe care se va putea construi, considerand ca nici una din tranzactiile efectuate de ei nu se incadreaza in aceste prevederi.

Cu privire la mentiunile din anexa nr.2 din Legea nr.350/2001 referitor la definirea terenurilor intravilane, petentii considera ca este o eroare punerea unui semn de egalitate intre notiunile de "intravilan" si "construibil". Simplul fapt ca un teren se afla in intravilan nu il transforma automat in teren construibil. Ei arata ca pentru a incadra un teren la teren construibil, acesta nu trebuie sa fie neaparat situat intravilanul unei localitati, el trebuie sa fie scos din circuitul agricol conform procedurii prevazute de legislatia in vigoare.

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.156/27.08.2010, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.Brasov-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar de plata TVA in valoare de ... lei si majorari de intarziere aferente 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 ... si d-na ..., **sot - sotie, tratati ca asociere** , rezulta urmatoarele:

Potrivit "listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, D-I ... figureaza cu 11 tranzactii imobiliare efectuate in anul 2006-2008 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 ..., 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.

Din verificarea efectuata de echipa de inspectie a rezultat ca in perioada 2005 - 2009 contribuabilii au efectuat un numar de **28** de tranzactii imobiliare pentru care au incasat suma totala de ... lei.

Din contractele de vanzare cumparare puse la dispozitia organelor fiscale s-a constatat ca au fost efectuate tranzactii imobiliare ce au avut ca obiect vanzarea de terenuri intravilane situate in localitatea ..., operatiuni taxabile din punct de vedere TVA.

Tranzactiile imobiliare s-au desfasurat pe perioada 2006 - 2008 provenind din dezmembrarea in 69 de loturi a unor terenuri achizitionate in 2004, 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 28.02.2007 a fost depasita cifra de afaceri de 35.000 Euro reprezentand plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevazut de art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar dupa data de 28.02.2008, contestatarii trebuiau sa se inregistreze la organul fiscal in termen de 10 zile (10.03.2007), devenind astfel platitori de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.04.2007, lucru care nu a fost realizat.

Avand in vedere ca petentii au efectuat un numar de 26 tranzactii imobiliare in perioada 2006-2008 constand in vanzarea de terenuri si donarea a 2 terenuri, organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea desfasurata are caracter de continuitate, situatie in care trebuia solicitata inregistrarea in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Deoarece petentii nu s-au inregistrat in scopuri de TVA, nu au colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor si nu 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 14 de contracte de vanzare-cumparare.

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

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

Perioada verificata: 2005 - 2009.

Referitor la suma totala de ... lei reprezentand TVA in valoare de ...lei, majorari de intarziere in valoare de ... lei si dobanzi de intarziere in valoare de ... lei, contestata de catre D-I ...si d-na **sot - sotie, tratati ca asociere, D.G.F.P.Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate in perioada 2006-2008 constand in vanzari de terenuri construibile, D-I ... si d-na ..., datoreaza taxa pe valoarea adaugata in valoare de ... lei, majorari de intarziere in valoare de ... lei si dobanzi in valoare de ... lei in conditiile in care au desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si au depasit plafonul de scutire fara a se inregistra ca platitori de taxa pe valoarea adaugata.**

In fapt, in perioada 2006-2008 persoanele fizice ... si ... , in calitate de sotii, au realizat tranzactii constand in vanzari de terenuri construibile .

Urmare a verificarii informatiilor transmise de catre notarii publici si documentelor puse la dispozitie de catre sotii ... si ..., organele de inspectie fiscala au constatat ca acestia au realizat in perioada ianuarie 2006 - septembrie 2008 un numar de 28 tranzactii in valoare totala de ... lei, activitatea avand caracter de continuitate, fara sa solicite inregistrarea ca persoana impozabila in scopuri de TVA.

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

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

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

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

Prin adresele nr..... Biroul Solutionare contestatii a solicitat Directiei de Legislatie in domeniul TVA din cadrul Ministerului Finantelor Publice punctul de vedere intr-o speta similara in baza prevederilor art.213 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala care precizeaza:

"ART. 213

Solutionarea contestatiei

(2) Organul de solutionare competent pentru lămurirea cauzei poate solicita punctul de vedere al directiilor de specialitate din minister sau al altor institutii si autorități".

Prin adresa inregistrata la noi sub nr.... Directia de legislatie in domeniul TVA din cadrul Ministerului Finantelor Publice ne-a comunicat punctul de vedere asupra spetei in cauza.

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

"ART. 154

Definirea asocierilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată

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

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

"ART. 125^1

Semnificația unor termeni și expresii

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

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

În aceste sens este și punctul de vedere transmis de Ministerul Finanțelor Publice - Direcția de legislație în domeniul TVA, care face următoarea precizare :

Referitor la noțiunea de proprietate comună, conform unei opinii a Direcției Generale Juridice exprimate în anul 2008 într-o speta similară, rezultă următoarele:

"Dreptul civil definește proprietatea comună ca fiind acea formă de proprietate în care prerogativele dreptului aparțin împreună și concomitent mai multor persoane. Proprietatea comună are două forme de existență: **proprietatea comună pe cote părți și proprietatea în devalmasie**.

Proprietatea comună în devalmasie reprezintă proprietatea comună a sotilor asupra bunurilor comune. În această situație, nici dreptul de proprietate și nici bunul nu sunt divizate, determinate, cunoscute. **Prin urmare, vânzarea unui imobil care aparține ambilor soți este considerată un act de dispoziție, oricare dintre soți poate instraina un imobil, cu condiția de a avea acordul expres al celuilalt sot, proprietar comun**".

Prin urmare, din punct de vedere al TVA, familia acționează similar unei asocieri în participatiune, însă, plecând de la definiția proprietății comune a sotilor asupra bunurilor comune, livrarea unui imobil sau a oricarui bun deținut în coproprietate nu poate fi o decizie independentă a unuia dintre soți, fiind necesare acordul și semnatura celuilalt pentru efectuarea livrării.

În aceste condiții, doar unul dintre coproprietari va fi desemnat să acționeze în numele asocierii, iar acesta va fi și titularul drepturilor și obligațiilor legale privind taxa pe valoarea adăugată. Pe cale de consecință, se consideră că niciunul din soți nu ar putea acționa de o manieră independentă în sensul art.127 alin.(1) din Codul fiscal, persoana impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată pentru activitățile desfășurate fiind familia.

Plafonul de scutire de TVA prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal se calculează în acest caz pe familie, avându-se în vedere cifra de afaceri anuală realizată, aferentă tuturor activităților desfășurate de soți în numele asocierii.

În aceste condiții, la depășirea plafonului de scutire la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, unul dintre soții ... avea obligația să se înregistreze ca platitor de taxă pe valoare adăugată și să respecte toate prevederile legale în domeniul taxei pe valoarea adăugată.

S-a constatat astfel că la data de 28.02.2007 a fost depășită cifra de afaceri de 35.000 Euro reprezentând plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevăzut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar începând cu data de 10.03.2007 d-l ... sau d-na ... aveau obligația de a se înregistra în scopuri de TVA pentru operațiunea de vânzare a terenurilor în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) coroborat cu prevederile art.127 alin.(1) și (2) și art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Deoarece contestatorii nu s-au înregistrat în scopuri de TVA, nu au colectat TVA aferentă veniturilor realizate din vânzarea terenurilor construite și nu au declarat și achitat bugetului de stat TVA aferentă acestor venituri, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în valoare de ... lei aferentă veniturilor în valoare de ... lei realizate din vânzarea terenurilor prin 14 de contracte de vânzare-cumpărare, contracte care se regăsesc în "Situația privind vânzarea imobilelor și definitivarea TVA-ului de plată și a

accesoriilor aferente" din Raportul de inspectie fiscala nr.... (Anexa nr.8, pag.7 - 11 din dosarul cauzei) si care intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

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

In contestatia formulata, contestatorii sustin ca nu datoreaza bugetului de stat TVA in valoare de ... lei, majorari de intarziere in valoare de ... lei si dobanzi in valoare de .. lei stabilite prin Decizia de impunere nr.... intrucat tranzactiile desfasurate pe perioada 2006-2008 nu intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA, tranzactiile efectuate neavand caracter de continuitate.

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.126 alin.(1) 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."*

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal *"activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. "*

Prevederile art.127 alin.(2) 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. De asemenea, **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 explicarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, pct.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , legiuitorul 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.

Referitor la afirmatia contribuabililor cu privire la caracterul "civil si nu comercial" al actelor de vanzare-cumparare imobile, precizam:

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". In aceste conditii, definitiile existente la art.126 alin.(9) si art.127 alin.(1) si (2) din 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 plus, trebuie avut in vedere ca operatiunile impozabile din perspectiva TVA nu sunt doar cele care constituie fapte de comert. Sfera de aplicare a taxei, astfel cum reiese din prevederile fiscale in materie, este mult mai larga, astfel ca operatiuni care nu sunt considerate din punct de vedere al Codului comercial ca fiind fapte de comert, sunt operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA. Activitatile de interes general cum sunt: spitalizarea, ingrijirile medicale si operatiuni strans legate de acestea, desfasurate de unitati autorizate pentru astfel de activitati; activitatea de invatamant prevazuta in Legea invatamantului nr.84/1995; prestari de servicii si/sau livrari de bunuri strans legate de asistenta si/sau protectia sociala, efectuate de institutiile publice sau de alte entitati, etc, care sunt operatiuni impozabile, dar scutite de TVA fara drept de deducere. Prin urmare, asimilarea notiunilor precum "fapte de comert" si "comerciat" cu cele precum "operatiuni impozabile" 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).

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

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

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

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

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 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

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

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

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

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

La art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal valabil pana la 31.12.2006 se precizeaza:

" Sfera de aplicare si regulile pentru regimul special de scutire

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata persoanele impozabile a caror cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 2 miliarde

lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adăugată."

Începând cu 01.01.2007 conținutul art.152 alin.(1) este următorul:

"Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici.

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

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a 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 contractele de vânzare cumpărare prezentate de d-l ...și d-na ... a rezultat ca plafonul de scutire de TVA de 35.000 Euro a fost depășit la data de 28.02.2007, astfel ca petenții trebuiau să se înregistreze în termen de 10 zile la organul fiscal, adică până în data de 10.03.2007 și să devină platitori de TVA începând cu data de 01.04.2007.

În drept, art.153 alin.7 din Codul Fiscal precizează:

" Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA.

(7) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea, conform alin.(1), (2), (4) sau (5)."

Având în vedere prevederile legale enunțate, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca platitor de TVA în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita plata TVA pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă de la

data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA pana la data constatarii abaterii.

Pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de TVA se aplica cota standard de 19% asupra bazei impozabila conform art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003. Totodata, la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare sunt prevazute operatiunile din interiorul tarii care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere.

Referitor la mentiunea petentilor conform careia "preturile" imobilelor nu fac referire la TVA , ceea ce inseamna ca preturile ar trebui sa cuprinda TVA -ul aferent, prin urmare, cota de TVA care ar fi trebuit calculata ar fi trebuit sa fie de 15,96% si nicidecum 19% asa cum a fost retinut" , precizam ca ,organul de control a avut in vedere prevederile art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.23 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"ART. 140

Cotele

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

Norme metodologice:

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

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

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

Operatiunile realizate de petenti sunt operatiuni de natura comerciala pentru care acestia trebuiau sa se inregistreze ca platitori de TVA si sa emita factura.

Astfel se retine ca sustinerile petentilor conform carora la determinarea TVA de plata s-ar aplica procedeul sutei marite sunt neintemeiate, acestea neincadrandu-se in prevederile expres prevazute de norma legala.

Avand in vedere ca in contractele de vanzare cumparare puse la dispozitie de petenti nu a fost precizat ca pretul include si taxa, organul de inspectie fiscala a calculat corect taxa pe valoarea adaugata aplicand 19% la baza de impozitare aferenta operatiunilor taxabile avand in vedere prevederile art.137 alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal conform carora baza de impozitare la calculul TVA este constituita din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta de vanzator din partea cumparatorului.

Art.137 alin.(1) lit.a) precizeza:

“ART. 137

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

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

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

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, afirmatia petentilor potrivit careia " tranzactiile imobiliare pe care le-am efectuat nu au avut caracter de continuitate si nu au rezultat din exploatarea bunurilor imobile" intrucat vanzarea succesiva a 26 de bunuri imobile, pe perioada 2006-2008, in scopul obtinerii de venituri conduce la caracterul de continuitate.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale si analizand operatiunile efectuate in perioada 2006-2008 de catre sotii ... si ..., respectiv tranzactionarea a 28 de terenuri intravilane, rezulta ca acestia au obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt definite la articolele de lege mai sus enuntate.

Activitatea economica se considera inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia este apreciata pe baza elementelor referitoare la angajarea de costuri si/sau efectuarea de investitii pregatitoare.

In anul 2004 petentii au achizitionat terenuri intravilane situate in localitatea In anul 2005, aceste terenuri au fost comasate intr-un singur corp funciar iar imobilul nou format a fost dezmembrat in 69 de loturi conform actului de contopire si dezmembrare autentificat sub nr.....

In perioada 2006-2008, din loturile obtinute prin dezmembrare 26 au fost vandute , astfel ca rezulta cu claritate intentia petentilor de a desfasura activitate economica producatoare de venituri cu caracter de continuitate.

Prin urmare, avand in vedere ca sotii ... si ..., coproprietari ai terenurilor tranzactionate, au desfasurat activitati economice cu caracter de continuitate, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal au colectat suplimentar TVA de plata asupra veniturilor realizate din tranzactionarea terenurilor cuprinse in Anexa nr.8 la Raportul de inspectie fiscala nr.....

Referitor la sustinerile petentilor conform carora tranzactiile desfasurate au avut ca obiect terenuri intravilane si nu terenuri construibile, precizam ca din actul de contopire si dezmembrare nr. ... prezentat in timpul controlului rezulta ca loturile dezmembrate vandute sunt loturi cu suprafata cuprinsa intre ... mp si ... mp arabile cu destinatia teren constructii.

In drept, cauzei supuse solutionarii ii sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

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 constructiilor 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 si amenajări specifice localităților, cu respectarea condițiilor impuse de lege si 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 si pentru realizarea următoarelor obiective:

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

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

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

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

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

" Intravilanul localitatii

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

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

Din toate cele precizate mai sus rezulta ca pe terenurile situate in intravilan se pot efectua constructii, incadrandu-se in prevederile art.141, alin.(2), lit.f) din Legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal , conform carora, "(...) scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil".

In aceste sens s-a pronuntat si Ministerului Finantelor Publice - Directia de legislatie in domeniul TVA prin punctul de vedere transmis intr-o speta similara, precizand ca in cazul tranzactiilor cu terenuri efectuate anterior datei de 22.12.2008 , in vederea incadrarii terenurilor in categoria celor constructibile sau de alta natura , documentatiile cadastrale intocmite pentru inscrierea in cartea funciara , in conformitate cu prevederile Legii cadastrului si a publicitatii imobiliare nr.7/1996, republicata in 2006, si a altor acte normative emise in temeiul prevederilor acestei legi, care trebuie sa justifice, la momentul vanzarii, incadrarea terenului intr-o anumita categorie de folosinta.

Informatiile continute de astfel de documente trebuiau sa fie relevante pentru incadrarea unui teren intr-una dintre categoriile de folosinta pentru care vanzatorii nu erau obligati sa aplice taxarea in momentul vanzarii.

Scutirea de TVA era aplicabila daca la momentul vanzarii terenurile nu se clasificau drept terenuri constructibile, modificarea, ulterior acestui moment, a categoriei de folosinta a terenurilor nefiind relevanta.

Iar din actul de contopire si dezmembrare nr..... prin care s-a stabilit numarul topografic si cadastral al loturilor dezmembrate rezulta cu claritate ca loturile vandute au destinatia de **terenuri constructibile**.

Astfel, tranzactiile imobiliare realizate de catre sotii ... si ..., coproprietari ai terenurilor tranzactionate, respectiv vanzarea de terenuri constructibile in perioada 2008 - 2009, se incadreaza in sfera de aplicare a TVA fiind operatiuni taxabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal conform caruia scutirea nu se aplicapentru livrarea unui teren constructibil.

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 26 de terenuri constructibile, conform contractelor de vanzare- cumparare existente la dosarul contestatiei, pe perioada 2006-2008, 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 dobanzilor in valoare de ... lei stabilite prin Decizia de impunere nr....., contestate de petenti, precizam:

Majorarile de intarziere in valoare de ... lei au fost calculate de organele de inspectie fiscala, pe perioada 25.07.2007-30.06.2010 iar dobanzile in valoare de ... lei au fost calculate pe perioada 01.07.2010-26.08.2010.

Majorarile de intarziere au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) si alin.(7) in vigoare pana la 01.07.2010 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala care dispune:

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

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

Dobanzile au fost calculate pentru perioada 01.07.2010 - 26.08.2010 conform art.I pct.10 alin.(1) si (7) din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala care prevad ca:

" 10. Dobânzi

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

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

Se retine ca, stabilirea in sarcina 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 ... si d-na, 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 dobanzi aferente TVA stabilita suplimentar de plata.

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