



## Ministerul Finantelor Publice

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



Str. Mihail Koglniceanu, nr. 7  
Brasov  
Tel: 0268.547726  
Fax: 0268.547730  
E-mail: [finantepublice@rdsbv.ro](mailto:finantepublice@rdsbv.ro)

### DECIZIA NR.72 din 2010

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 si D-na 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 inregistrarii 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 si D-na X.

I. P.F X contesta Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala si solicita anularea actelor contestate prin care prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA si majorari de intarziere.

In contestatia formulata contestatorii sustin ca actele administrativ fiscale contestate sunt netemeinice si nelegale, din urmetoarele motive:

1.Organele fiscale in mod gresit au stabilit ca tranzactiile desfasurate, pe perioada verificata ar intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA.Contractele de vanzare cumparare avand ca obiect bunuri imobile incheiate in perioada 2007-2009 sunt acte juridice civile neputand reprezenta acte comerciale sau activitati economice care intra in sfera de aplicare a operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA, conform art.127 din Codul fiscal.

Conditia esentiala pentru a fi persoana impozabila din punct de vedere al TVA , in sensul art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , este ca persoana sa fi desfasurat activitate economica de o maniera independenta, cu caracter de continuitate.

Contestatorii sustin ca aceasta conditie nu este indeplinita in cauza in speta intrucat pentru a vorbi de activitate economica este necesar ca bunurile implicate in tranzactie sa fie mobile, acestea sa fie achizitionate cu intentia revanzarii si sa fie efectuate cu continuitate.

De asemenea, notiunile de persoana impozabila si de operatiune taxabila din Codul fiscal invoca regimul legal al faptelor de comert si al comerciantilor .

Contestatorii sustin ca persoanele impozabile care desfasoara activitati economice de o maniera independenta si cu caracter de continuitate nu pot fi decat comerciantii iar in conformitate cu normele Codului comercial si intreaga doctrina comerciala, actele juridice care au ca obiect imobile nu intra in sfera actelor de comert, ele fiind civile iar in speta nu sunt aplicabile prevederile art.127 alin.(2) din Codul fiscal.

In contestatia formulata, contestatorii sustin ca au achizitionat imobilele in cauza in interes personal iar instrainarea nei parti din bunuri in perioada 2007-2009 s-a datorat unor motive obiective ce tin de plata unor datorii scadente in perioada respectiva si nu de a obtine venituri cu caracter de continuitate.

Contestatorii invoca prevederile art.3 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal si sustin ca efectuarea mai multor operatiuni de vanzare nu atrage in mod automat caracterul de continuitate.

2.Aplicarea legii fiscale de catre organele de inspectie fiscala este una extensiva, impinsa dincolo de sensul si ratiunea reglementarii, de natura de a crea incertitudine fiscala si abuz de putere administrativa.

Contestatorii considera ca regimul fiscal este si trebuie sa fie unul de strica si clara interpretare si invoca in sustinere principiul certitudinii fiscale si eficientei fiscale.

Petentii sustin ca prin actul administrativ fiscal contestat, organele de inspectie fiscala au incalcat aceste principii cand au considerat ca s-au obtinut venituri cu caracter de continuitate si ca obligativitatea platii TVA la persoane fizice este din 2007, in conditiile in care normele subsecvente ce asigura aplicarea legii in privinta TVA la persoane fizice sunt edictate doar in 2009 prin OMFP nr.1415/2009.

3.Contestatorii sustin ca oricum operatiunile in cauza sunt scutite de la aplicarea TVA din urmatoarele motive:

-pentru a fi considerate operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA este necesar ca operatiunile respective sa nu fie operatiuni scutite conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal.

-conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, exceptarea de la scutire se aplica numai daca persoana impozabila si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial al taxei pentru achizitia, transformarea sau constituirea unui astfel de imobil.

Contestatorii sustin ca, fiind vorba de teren, exceptarea de la scutire are loc numai pentru persoanele impozabile in sensul reglementarilor privind TVA si astfel ar fi avut posibilitatea de asi exercita dreptul de deducere la achizitia acestor terenuri.

-exceptarea de la scutire se aplica terenurilor construibile iar contestatorii sustin ca terenurile care au facut obiectul tranzactiilor nu fac parte din intravilanul localitatii Sanpetru, conform delimitarii din Planul Urbanistic General al localitatii Sanpetru.

4. In contestatia formulata se sustine ca organele de inspectie fiscala au aplicat eronat legea cu privire la tratarea PF ca o forma de asociere in scopuri comerciale la stabilirea plafonului de scutire a TVA prevazut de art.152 alin.(1) din Codul fiscal.

Contestatorii sustin ca regula instituita de Codul fiscal este cea a unicitatii persoanei impozabile si numai in cazuri de exceptie se prevede impunerea la nivel de asociatie sau organizatie iar exceptiile sunt de stricta interpretare si aplicare. Astfel, sustin ca este nelegala tratarea lor ca asociere la stabilirea plafonului de TVA deoarece nu se incadreaza in cazurile expres si limitativ prevazute de lege.

Pentru motivele expuse mai sus, contestatorii solicita admiterea contestatiei asa cum a fost formulata si anulara actelor administrativ -fiscale contestate ca fiind nelegale si netemeinice.

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 PF, rezulta urmatoarele:

Urmare a verificarii s-a constatat ca PF, in perioada 2007-2009, au vandut terenuri aflate in coproprietate catre persoane fizice si juridice, incheind contracte de vanzare -cumparare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 31.07.2007 a fost depasita cifra de afaceri de 35.000 euro reprezentand plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevazut de art.152 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar incepand cu data de 01.09.2007, PF aveau obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA pentru operatiunea de vanzare a terenurilor in conformitate cu prevederile art.153 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 si nu au declarat si achitat bugetului de stat TVA , organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor prin contracte de vanzare-cumparare.

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 contestatorilor, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

**Referitor la TVA si majorari de intarziere, contestate de catre P.F. , D.G.F.P. Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate in perioada 2007-2009 constand in vanzari de terenuri construibile P.F. datoreaza taxa pe valoarea adaugata 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 2007-2009 persoanele fizice, in calitate de soti, 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 P.F., organele de inspectie fiscala au constatat ca acestia au realizat in perioada iulie 2007-septembrie 2009 un numar de tranzactii cu terenuri, activitatea avand caracter de continuitate, fara sa solicite inregistrarea ca persoana impozabila in scopuri de TVA si nici ca persoana fizica care desfasoara activitati economice in mod independent sau exercita profesii libere.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile realizate de catre contestatori reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care P.F, in calitate de soti, 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 31.07.2007 a fost depasita cifra de afaceri de 35.000 euro reprezentand plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevazut de art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar incepand cu data de 01.09.2007, PF aveau obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA pentru operatiunea de vanzare a terenurilor in conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.b) coroborat cu prevederile art.127 alin.(1) si (2) si art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Deoarece 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 aferenta veniturilor din vanzarea terenurilor 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 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 lei si majorari de intarziere stabilite prin Decizia de impunere, intrucat tranzactiile desfasurate pe perioada 2007-2009 nu intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA, tranzactiile efectuate neavand caracter de continuitate si nu este persoana impozabila 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;"*

La art.125<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile 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 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 enunțate, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **excepție facând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate**, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

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<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:*

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

iar la pct.66 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se 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 persoanele fizice in calitate de sot/sotie au realizat in perioada 20.07.2007-01.09.2009, venituri din tranzactii cu terenuri.

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

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca numai o parte din veniturile realizate din tranzactii cu terenuri intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Se retine astfel ca PF in calitate de sot/sotie, coproprietari ai terenurilor, in perioada 01.09.2007-01.09.2009 au vandut persoanelor fizice si juridice, conform contractelor de vanzare cumparare, terenuri construibile, 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 localitatii, iar in fiecare contract de vanzare- cumparare se specifica faptul ca, terenul care face obiectul vanzarii-cumpararii este teren construibil.

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 2007-2009 de catre persoanele fizice in calitate de sot si sotie respectiv tranzactionarea terenurilor intravilane construibile, 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 "instrainarea bunurilor din patrimoniul personal s-a facut in scopul acoperirii unor pasive ale patrimoniului nostru personal si nu pentru a obtine venituri cu caracter de continuitate" intrucat vanzarea succesiva a terenurilor construibile, pe perioada 20.07.2007-01.09.2009, in scopul obtinerii de venituri conduce la caracterul de continuitate.

Referitor la sustinerea contestatorului potrivit careia contractele de vanzare-cumparare a imobilelor sunt acte juridice vadit civile incheiate in baza Codului 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, coproprietari ai terenurilor tranzactionate, prin operatiunile pe care le-au desfasurat in perioada 2007-2009 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 PF, coproprietari ai terenurilor vandute, au calitate de persoana impozabila inca din anul 2007, desfasurand activitati economice urmare a tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate (terenuri construibile 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 35.000 euro.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei, respectiv raportul de inspectie fiscala, situatii centralizatoare privind tranzactiile efectuate in perioada 20.07.2007-01.09.2009, rezulta ca persoana impozabila a depasit plafonul de scutire in luna iulie 2007, devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.09.2007. 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 10.08.2007, 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.

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 scupuri 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 tranzactii cu terenuri, in valoare totala de ... lei, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si datoreaza taxa pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile art.128 coroborat cu prevederile art.134<sup>1</sup>, 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.134<sup>1</sup>

*"(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.

In 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 construibil, 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 construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;*

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită precum și a oricărui teren. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat stipulează, ca excepție, ca persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui **teren constructibil, nu beneficiază de scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru această livrare**, dacă și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial al taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

La data de 01.01.2008, art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal se modifică, în 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;"*

Legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată, prevede, prin excepție, ca tranzacțiile cu terenuri constructibile sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În aceste condiții se reține obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu terenuri constructibile realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Prin urmare, având în vedere că P.F., coproprietari ai terenurilor tranzacționate, au desfășurat activități economice cu caracter de continuitate iar tranzacțiile cu terenuri constructibile sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au colectat suplimentar TVA asupra veniturilor realizate din tranzacționarea terenurilor constructibile, conform contractelor de vânzare-cumpărare existente la dosarul contestației.

Afirmatia contestatorilor potrivit căreia "conform delimitării din Planul Urbanistic General al localității, terenurile înstrăinate de subsemnatii nu fac parte din teritoriul intravilan al acestei localități" este contrazisă de documentele existente la dosarul contestației respectiv contractele de vânzare-cumpărare.

În fiecare contract de vânzare-cumpărare încheiat între P.F., în calitate de vânzător și persoane fizice sau juridice în calitate de cumpărători se specifică în mod clar că terenul care face obiectul contractului de vânzare-cumpărare este situat în intravilanul comunei Sanpetru și este teren constructibil.

Potrivit art.2 lit.d) din Legea nr.18/1991, republicată, 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 și urbanismului , teritoriul intravilan reprezintă *"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 P.F. , coproprietari ai terenurilor tranzactionate, respectiv vanzarea de terenuri construibile, se incadreaza in sfera de aplicare a TVA fiind operatiuni taxabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, aceasta afirmatie nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

De asemenea, afirmatia contestatorilor potrivit careia vanzarea terenurilor in cauza este o operatiune scutita de TVA, este neintemeiata in conditiile in care terenurile care fac obiectul contractelor de vanzare-cumparare sunt terenuri construibile si care

potrivit legislației în vigoare sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acesta este condiționat de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care dispune:

(1) *Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

(2) *Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) *operațiuni taxabile;*

(4) *În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.*

iar la art. 147<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizează:

*"(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147."*

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată are toate drepturile și obligațiile ce decurg din legislația referitoare la taxă pe valoarea adăugată, respectiv are obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile dar are și dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor și serviciilor destinate activității sale economice .

Având în vedere că P.F. nu s-au înregistrat în scopuri de TVA nu pot beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel prin neîndeplinirea acestei condiții necesare, esențiale sunt decazuți din drepturile prevăzute de lege, privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, până la înregistrarea ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

Este neîntemeiată afirmația contestatorilor potrivit căreia operațiunile desfășurate sunt operațiuni scutite de la plata taxei întrucât nu au avut drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care se constată că până la data încheierii actului administrativ fiscal respectiv Decizia de impunere, contestatorii nu s-au înregistrat la organul fiscal competent ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

Prin invocarea inexistenței dreptului de deducere a taxei, contestatorii dau o interpretare diferită prevederilor legale, în fapt, în atare situație, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată fiind condiționată de valorificarea unui alt drept care, așa cum s-a reținut mai sus, nu a luat naștere, urmare a nerespectării de către P.F. a obligației de a se înregistra ca platitor de taxă pe valoarea adăugată.

Referitor la afirmația contestatorilor potrivit căreia au fost tratați ca asociație la stabilirea plafonului de scutire de taxă pe valoarea adăugată, menționăm:

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că P.F. sunt sot și soție și au deținut în coproprietate terenurile care au făcut obiectul contractelor de vânzare

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 sot 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 35.000 euro(echivalentul in lei) reprezentand cifra de afaceri realizata din vanzarea terenurilor construibile detinute in coproprietate de catre persoanele fizice in calitate de sot si sotie, astfel ca se va respinge ca neintemeiata aceasta afirmatie.

In aceea ce priveste afirmatia contestatorilor potrivit careia "aplicarea legii fiscale de catre organele de inspectie fiscala este una extensiva, impinsa dincolo de sensul si ratiunea reglementarii, de natura de a crea incertitudine fiscala si abuz de putere administrativa" mentionam:

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala au respectat prevederile Codului fiscal si Codului de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, cand au stabilit ca datorata bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata asupra veniturilor incasate din tranzactiile realizate de catre P.F., cu terenuri construibile.

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

De asemenea, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatia contestatorilor potrivit careia "normele subsecvente ce asigura aplicarea legii in privinta TVA la persoane fizice sunt edictate doar in anul 2009" in conditiile in care la pct 3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.127 din Codul fiscal, se mentioneaza in mod clar ca :

***"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."***

Inregistrarea persoanelor in scopuri de TVA este prevazuta de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.152 si 153 mai sus enuntate iar formularele necesare inregistrarii persoanelor fizice ca platitoare de TVA sunt aprobate prin Ordinul nr. 262 din 19 februarie 2007 pentru aprobarea formularelor de înregistrare fiscală a contribuabililor.

Ordinul 1415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate în activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice, invocat in contestatie, a fost dat in completarea art. 86, 109 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, si pct. 106.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscala, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1.050/2004.

La art.3 si 4 din Ordinul 1415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate în activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice se precizeaza:

-art.3

*"Competența de a stabili obligații fiscale pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale revine organelor fiscale cu atribuții de administrare a veniturilor statului."*

-art.4

*"Prin excepție de la art. 3, competența de a stabili obligații fiscale pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale revine și organelor de inspecție fiscală care au constatat, prin acțiuni de inspecție fiscală, că persoana fizică a obținut venituri impozabile."*

iar potrivit prevederilor art.91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata " *Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel. "*

Se retine astfel ca, organele de inspectie fiscala au stabilit obligatii fiscale prin Decizia de impunere, in termenul de prescriptie, potrivit prevederilor legale in vigoare pe perioada verificata, astfel ca se va respinge afirmatia contestatorilor ca fiind neintemeiata.

Prin urmare, tranzactiile imobiliare realizate de catre P.F. , coproprietari ai terenurilor tranzactionate, constand in vanzarea terenurilor construibile, 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 bugetului de stat 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 P.F, TVA de plata asupra veniturilor realizate din tranzactionarea terenurilor construibile, conform contractelor de vanzare- cumparare existente la dosarul contestatiei, pe perioada 01.09.2007-01.09.2009, fapt pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita de plata prin Decizia de impunere.

Referitor la majorarile de intarziere stabilite prin Decizia de impunere, contestate de societate, precizam:

Majorarile de intarziere au fost calculate de organele de inspectie fiscala, pe perioada 25.10.2007-17.11.2009, aferente TVA stabilita suplimentar de plata.

Majorarile de intarziere au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.120 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 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 retine ca, stabilirea in sarcina contestatoarei de majorari 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 contestatia a fost respinsa ca neintemeiata iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, contestatia se va respinge 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-I X si d-naX, inregistrata la D.G.F.P.Brasov, pentru suma, 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.