

DECIZIA NR.956

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice, Serviciul de Solutionare a Contestatiilor a fost sesizata de catre DGRFP -Serviciul Juridic, prin adresa inregistrata, cu privire la reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de catre X..

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, prin care s-au stabilit suplimentar de plata obligatii fiscale in valoare totala de care se compun din:

-TVA

-majorari si dobanzi de intarziere aferente TVA de plata;

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 conform confirmarii de primire existente in copie la dosarul contestatiei si de data depunerii contestatiei la DGFP, conform stampilei acestei institutii.

Referitor la reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata de catre X, persoane fizice tratate ca asociere, mentionam:

Prin Decizia, D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor a dispus suspendarea solutionarii cauzei cu privire la suma totala reprezentand TVA si accesorii aferente, pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, intrucat actul de control si anexele au fost inaintate organelor de urmarire si cercetare penala.

Prin adresa, Serviciul Juridic din cadrul D.G.R.F.P. comunica modalitatea de solutionare a dosarului penal al Tribunalului ce are ca obiect plangerea formulata de D.G.R.F.P. impotriva Rezolutiei emisa de Prim Procurorul Parchetului de pe Langa Tribunalul in dosarul penal cu privire la invinuitul X, in sensul ca:

“Prin Sentinta penala instanta de judecata a respins ca nefondata plangerea formulata de petenta ANAF-DGRFP impotriva rezolutiei procurorului adoptata in dosarul Parchetului de pe langa Tribunalul mentinuta prin rezolutia adoptata de prin procurorul adjunct al Parchetului de pe langa Tribunalul.

Prin Rezolutia de scoatere de sub urmarire penala emisa in dosarul, Parchetul de pe Langa Tribunalul a dispus;

“ Scoaterea de sub urmarire penala a invinuitului X, pentru savarsirea infractiunilor de evaziune fiscala, fapte prevazute de art.9 alin.1 lit.a) din Legea nr.241/2005, cu aplicarea art.33 lit.a Cod penal intrucat faptele nu sunt prevazute de legea penala”

D.G.F.P. -Serviciul Juridic, impotriva Rezolutia de scoatere de sub urmarire penala, a formulat plangerea care a fost inaintata spre solutionare Parchetului de pe langa Tribunalul.

Solutionand plangerea formulata de D.G.F.P.-Serviciul Juridic, Parchetului de pe langa Tribunalul, prin Rezolutia emisa in dosar a respins ca neintemeiata

plangerea formulata de D.G.F.P. impotriva rezolutiei Parchetului de pe langa Tribunalul si mentine solutia procurorului ca fiind legala si temeinica.

Se retine astfel ca dosarul penal a fost solutionat definitiv iar d-l X a fost scos de sub urmarire penala, astfel ca motivul suspendarii solutionarii contestatiei formulata de catre X, persoane fizice tratate ca asociere, a incetat iar in temeiul prevederilor 214 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se va relua procedura administrativa de solutionare a contestatiei.

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. este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre X, persoane fizice tratate ca asociere.

I. X, persoane fizice tratate ca asociere, contesta Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala si solicita in principal anularea actelor contestate prin care s-au stabilit de plata TVA suplimentar de plata si majorari de intarziere/ dobanzi aferente TVA de plata din urmatoarele motive:

1.Referitor la tratatarea de catre organul fiscal ca si asociere, contestatorii sustin ca ambele persoane trebuiau tratate in mod separat deoarece casatoria nu a fost o asociere economica astfel ca se impune recalcularea distincta a cotei fiecarui sot.

Contestatorii sustin ca organul fiscal a ignorat Sentinta civila pronuntata de Judecatoria prin care a fost desfacuta prin divort casatoria dintre ei;

Sustin ca, din totalul tranzactiilor efectuate doar o tranzactie a fost incheiata in timpul casatoriei, restul tranzactiilor au fost realizate dupa desfacerea casatoriei astfel ca nu exista forma de asociere impusa de organul fiscal.Pentru aceste tranzactii nici macar forma de asociere impusa de organul fiscal nu exista, lipsa efectuarii partajului bunurilor urmare a desfacerii casatoriei neputand prezenta relevanta in cauza de fata iar art.35 din Codul Familiei invocat de organul fiscal este gresit deoarece se refera in mod exclusiv la cei care au calitate de sotii.

2.Referitor la sumele stabilite de catre organul fiscal in sarcina contestatarilor;

X sustin ca nu au calitate de contribuabili in intelesul Codului Fiscal si nu datoreaza bugetului de stat sumele stabilite prin actul administrativ fiscal contestat.Concluzia organului fiscal ca ar fi desfasurat o activitate in scopul obtinerii de venituri din vanzarea unor bunuri imobile construibile avand caracter de continuitate este profund eronata.

Referitor la aplicabilitatea in cauza a prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal , contestatarii solicita ca in solutionarea contestatiei sa fie avut in vedere faptul ca aceste dispozitii sunt aplicabile incepand cu data de 01.01.2008, astfel ca trebuiau analizate doar contractele incheiate dupa aceasta data.

Contestatorii considera ca prevederile art.127 alin.2 din Codul fiscal se refera la veniturile care se obtin cu caracter de repetitivitate respectiv venituri obtinute din chirii sau din leasingul imobiliar, situatii in care ei nu se incadreaza.

Contestatarii considera ca organele fiscale in mod gresit au pus semnul de egalitate intre notiunea de exploatare si cea de vanzare a unor imobile si ca la data efectuarii tranzactiilor , actele de vanzare cumparare erau incluse la categoria actelor civile

Contestatarii sustin ca nu sunt persoane impozabile deoarece nu au calitatea de producator, comerciant sau prestator de servicii si astfel prevederile art. 127 din

Codul fiscal nu le sunt aplicabile. Tranzactiile imobiliare pe care le-au efectuat nu au avut caracter de continuitate si nu au rezultat din exploatarea bunurilor imobile.

Referitor la modul in care organele fiscale au apreciat ca un teren este sau nu constructibil, contestatorii sustin ca terenul intravilan a fost incadrat eronat in categoria terenurilor constructibile deoarece terenul are o panta foarte mare si arhitectul i-a sfatuit sa nu construiasca.

In analiza tranzactiilor identificate la pozitia 5 si 7 din tabelul intocmit de organul de control in cuprinsul Raportului de inspectie contestat , organul fiscal a avut in vedere adresa emisa de Primaria si a incadrat aceste terenuri ca fiind constructibile.

X arata ca a solicitat Primariei clarificarea starii de fapt reala si prin adresa i s-a comunicat ca pe terenul situat.. nu se puteau efectua constructii la data vanzarii,, deoarece documentatia de urbanism pentru zona in care este situat terenul in cauza si in baza caruia se puteau emite autorizatii de construire a fost aprobata de Consiliul local in sedinta .

Contestatorii afirma ca terenurile care au facut obiectul tranzactiilor reprezinta niste cote parti indivize pe care le-au detinut in coproprietate cu alte persoane si ca in Romania, potrivit legislatiei in vigoare se poate construi doar pe terenuri intravilane pentru care exista autorizatie de construire eliberata.

Referitor la determinarea contrapartidei obtinute din tranzactia incheiata cu SC Y , contestatorii apreciaza ca organul fiscal a depasit competentele care ii revin; organul fiscal nu a avut in vedere faptul ca parte din contractele analizate reprezentau obligatii izvorate din contracte de cesiune de creanta.

Contestatorii apreciaza ca organele fiscale trebuiau sa analizeze si sa modifice din oficiu vectorul fiscal atunci cand s-a considerat atins plafonul stabilit , astfel culpa netaxarii sumelor revine exclusiv organului fiscal.

Contestatorii arata ca au dat explicatii pentru fiecare tranzactie aratand caracterul personal al uzului si dobandirii lor, apreciind ca in mod nejustificat organele de control au procedat la emiterea din oficiu a unui cod de inregistrare fiscala in scopuri de TVA si astfel le-a fost creat un prejudiciu.

Fata de cele de mai sus contestatorii solicita admiterea contestatiei si anulara Deciziei de impunere si a Raportului de inspectie fiscala.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit in sarcina X, persoane fizice tratate ca asociere, TVA de plata si majorari de intarziere/ dobanzi aferente .

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, contestata de catre X, tratati ca asociere, rezulta urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au efectuat o inspectie fiscala partiala privind taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare efectuate, in perioada 01.01.2007-31.12.2009, de catre X care s-a finalizat prin intocmirea Raportului de inspectie fiscala si emiterea Deciziei. Actele administrativ fiscale au fost contestate partial de X , suma contestata reprezentand majorari de intarziere aferente TVA stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala.

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere cu privire la majorarile de intarziere a fost respinsa ca neintemeiata.

Prin adresa, Inspectoratul de politie a solicitat DGFP - Activitatii de Inspecție Fiscala efectuarea unui control , potrivit competentelor, la PF X. Din verificarile preliminare s-a constatat ca doamna X este fosta sotie a d-lui X.

In urma aparitiei unor date suplimentare si care influenteaza obligatiile fiscale stabilite prin Decizia de, in baza Deciziei de reverificare s-a dispus reverificarea perioadei 2007-2009.

Urmare reverificarii s-au constatat urmatoarele:

Potrivit "listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, dl. X figureaza cu tranzactii imobiliare efectuate in anul 2007-2009 in urma carora a obtinut venituri totale...

Potrivit "listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, d-na X figureaza cu o tranzactie imobiliara efectuata in anul 2008 in urma careia a obtinut venituri totale in suma de...

Din informatiile furnizate de notarii publici, echipa de inspectie fiscala a constatat ca X au incheiat in perioada 2007-2009 si alte tranzactii imobiliare care nu au fost cuprinse in "lista nominala beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, pe numele d-lui X si care nu au fost aduse la cunostinta echipei de inspectie de d-l x pana la incheierea Raportului de inspectie fiscala si emiterea Deciziei de impunere si anume:

- contractul de vanzare cumparare nr. ...;
- contractul de vanzare cumparare nr. ...;

Echipa de inspectie fiscala a constatat ca la stabilirea bazei impozabile privind TVA din Decizia de impunere, pentru contractul de vanzare cumparare incheiat intre X in calitate de vanzatori si SC Y in calitate de cumparator, in mod eronat nu s-a tinut cont de contrapartida obtinuta, conform cotei de proprietate detinute in comun de cei doi contestatari.

Din Sentinta civila pusa la dispozitie de d-l X rezulta ca la data.. Judecatoria a desfacut casatoria intre d-l X si d-na X , fara a avea loc si partajarea bunurilor comune aflate in proprietatea contestatarilor.

Avand in vedere aceste informatii, echipa de inspectie a constatat ca in perioada reverificata 01.01.2007 - 31.12.2009 au fost incheiate de catre X, sot-sotie tratati ca asociere, in perioada 01.01.2007 - 26.07.2007 si dupa desfacerea casatoriei, in perioada 26.07.2007 - 31.12.2009 ca persoane fizice, tratate ca asociere, un numar de tranzactii cu bunuri comune dobandite in timpul casatoriei obtinand venituri...

In toate contractele de vanzare cumparare X apar ca si coproprietari. Avand in vedere ca bunurile vandute au fost detinute in comun de X 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, incepand cu anul 2007 , art.125.1 alin.(1) pct.18 , art. 127 alin.(1) din Legea 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 contractele de vanzare cumparare puse la dispozitia organelor fiscale de birourile notariale, s-a constatat ca au fost efectuate tranzactii imobiliare avand ca obiect terenuri situate in extravilanul si intravilanul municipiului , tranzactiile cu terenuri intravilane fiind operatiuni taxabile din punct de vedere TVA.

Tranzactiile imobiliare s-au desfasurat pe perioada 25.01.2007 - 03.07.2009 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 verificate in timpul inspectiei fiscale a rezultat ca la data de 31.01.2007 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 si contestatarii trebuiau sa se inregistreze la organul fiscal in termen de 10 zile (10.02.2007), devenind astfel platitori de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.03.2007, lucru care nu a fost realizat.

Deoarece contestatarii nu s-au inregistrat in scopuri de TVA, nu au colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea imobilelor si nu au declarat si achitat bugetului de stat TVA, organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea bunurilor imobile prin contracte de vanzare-cumparare.

Fata de Raportul de inspectie fiscala prin care a fost stabilita o taxa pe valoarea adaugata, echipa de inspectie fiscala a stabilit o diferenta in plus de taxa pe valoarea adaugata in suma de...

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat pe perioada 26.10.2007 - 24.03.2010 majorari de intarziere in cota de 0,1% pe zi, in conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) si (7) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Fata de Raportul de inspectie fiscala prin care au fost stabilite majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, echipa de inspectie fiscala a stabilit o diferenta in plus in suma de.. lei.

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

Perioada verificata:01.01.2007-31.12.2009

1) Referitor la argumentul X potrivit caruia casatoria celor doi nu poate fi tratata ca si asociere in scop economic si se impune recalcularea distincta a cotei fiecarui sot, din documentele existente la dosarul contestatiei, referitor la acest aspect, rezulta urmatoarele:

Prin adresa, Serviciul de Investigare a Fraudelor din cadrul Inspectoratului de Politie a solicitat DGFP - Activitatea de Inspectie Fiscala, in vederea solutionarii dosarului penal si in temeiul prevederilor art. 96 -97 din Codul de procedura penala, sa transmita daca a fost efectuata o inspectie fiscala la PF X cu privire la veniturile realizate de aceasta din tranzactii imobiliare in perioada 2007-2009.

Din verificarile efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca d-na X este fosta sotie a d-lui X si este plecata din tara iar bunurile instrainate de catre d-na X au fost detinute in proprietate comuna cu d-l x.

Avand in vedere aparitia de date suplimentare necunoscute la data efectuării inspectiei fiscale concretizata prin Decizia si care influenteaza rezultatele acesteia, in conformitate cu prevederile art.105.1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala s-a dispus reverificarea perioadei 01.01.2007 - 31.12.2009 in baza Deciziei de Reverificare emisa pentru contribuabilul X.

Urmare reverificarii efectuate organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele :

Potrivit "listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, d-l X figureaza cu tranzactii imobiliare efectuate in anul 2007-2009 in urma carora a obtinut venituri totale in suma de.. lei.

Potrivit "listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, d-na X figureaza cu o tranzactie imobiliara efectuata in anul 2008 in urma careia a obtinut venituri totale in suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, fata de tranzactiile imobiliare cuprinse in "listele nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emise de MFP-ANAF pentru X, contestatorii au mai efectuat un numar de tranzactii imobiliare prin contractele de vanzare cumparare.

La dosarul contestatiei se afla si Sentinta civila din care rezulta ca la data..., Judecatoria a desfacut casatoria intre d-l X si d-na X , fara a avea loc si partajarea bunurilor comune aflate in proprietatea contestatarilor.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada reverificata 01.01.2007 - 31.12.2009 au fost incheiate, de catre X in calitate de sot -sotie (perioada 01.01.2007 - 26.07.2007) precum si dupa desfacerea casatoriei(perioada 26.07.2007 - 31.12.2009) in calitate de coproprietari ai terenurilor, un numar de tranzactii cu bunuri comune dobandite in timpul casatoriei obtinand venituri in suma.., activitatea avand caracter de continuitate, fara sa solicite inregistrarea ca persoana impozabila in scopuri de TVA.

Organele de inspectie fiscala au tratat persoanele fizice X ca asociere in vederea desfasurarii unei activitati economice , fiind considerata persoana impozabila din punct de vedere al TVA, in conformitate cu prevederile art.125¹ si art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata, potrivit carora:

-art.125¹

"(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;

-art.127

"(1)Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.[...]

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

(10) Asocierile în participațiune constituite exclusiv din persoane impozabile române nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune."

Totodata dreptul civil definește proprietatea comuna “ca fiind acea forma de proprietate în care prerogativele dreptului aparțin împreună și concomitent mai multor persoane. Proprietatea comuna are două forme de existență: proprietatea comuna pe cote-parti și proprietatea comuna în devalmasie.

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

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține faptul că persoana impozabilă din punct de vedere al TVA este persoana fizică sau grupul de persoane capabile să desfășoare o activitate economică.

Familia acționează similar unei asocieri în participativitate, însă, plecând de la definiția proprietății comune a sotilor asupra bunurilor comune livrarea unui imobil sau a oricărui bun deținut în coproprietate nu poate fi o decizie independentă a unuia dintre soți fiind necesare acordul și semnatura celuilalt sot 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.

Prin urmare, 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 TVA fiind familia.

Plafonul de scutire de TVA prevăzut la art.152 alin.(1) din codul fiscal se calculează pe familie, având în vedere cifra de afaceri realizată de soți în numele asocierii.

În speta, familia X a început activitatea de înstrăinare imobile, cu caracter de continuitate, în luna ianuarie 2007, depășind plafonul de scutire de 119.000 lei echivalentul a 35.000 euro prevăzut la art.152 alin.(1) din codul fiscal, în data de 25.01.2007 urmare a tranzacționării terenului situat în intravilanul municipiului conform Contractului de vânzare-cumpărare autentificat la BNP.

Urmare a depășirii plafonului de scutire, contribuabilii tratați ca societate aveau obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a fost atins sau depășit plafonul de scutire, respectiv până la data de 10.02.2007, potrivit prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) și art.152 alin.(6) din Codul fiscal, să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, devenind astfel platitori de TVA din data de 01.03.2007.

Sentința civilă pronunțată de Judecătoria în dosarul civil este ulterioară datei de 01.03.2007 , când X , deveneau platitori de TVA.

Din Sentința civilă pronunțată de Judecătoria, existența în copie la dosarul contestație nu reiese că PF X ar fi solicitat și partajarea bunurilor comune; X au ales să continue să pozeze și folosească împreună bunurile comune și după desfacerea căsătoriei. Dreptul fostilor soți asupra bunurilor comune a fost și în continuare tot un drept de proprietate comună după cum rezultă și din Contractele de vânzare-cumpărare existente la dosarul contestației.

Spre exemplu în contractul de vânzare-cumpărare autentificat de BNP se specifică faptul că X au calitate de vânzatori și au dobândit dreptul de proprietate asupra terenului pe care îl vinde “prin cumpărare ca bun comun în timpul căsătoriei.

În contractul de vânzare-cumpărare autentificat de BNP se specifică faptul că X divorțati au calitate de vânzatori și potrivit cap.III din contract “imobilul /teren în

suprafata identificat cu numarul cadastral, conform actului de dezmembrare, actul aditional la antecontractul de vanzare cumparare cu data certa si contractul de garantie imobiliara autentificat la BNP, a rezultat din lotizarea terenului in suprafata totala dobandit initial de sotii X (a caror casatorie a fost desfacuta prin Sentinta civila de Judecatoria ramasa definitiva si irevocabila, starea de indiviziune asupra bunului imobil mai sus descris fiind mentinuta si ulterior desfacerii casatoriei) prin cumparare de la..., astfel cum rezulta din contractul de vanzare-cumparare autentificat..."

In anexa 1B din OMPF nr.1415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate in activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice, se prevede:

"Se va considera asociere și cazul în care două persoane au realizat o operațiune sau o activitate economică impozabilă și nu există un contract de asociere, dar ambele persoane sunt parte în operațiunea sau activitatea desfășurată."

Prin urmare in mod legal, organele de inspectie fiscala au constatat ca X au desfasurat, prin asociere , activitate economice pentru care aveau obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA.

Prin procura speciala inregistrata la DGFP- AIF, legalizata, d-na X l-a imputernicit pe d-l X ca in numele acesteia in calitate de contribuabil, respectiv de persoana impozabila, sa achite taxe si impozite si sa o reprezinte cu puteri depline in fata oricaror institutii si autoritati competente.

Dupa cum am aratat si mai sus, 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;avand in vedere procura speciala adusa la cunostinta organelor fiscale, d-l X a fost considerat titularul drepturilor si obligatiilor legale privind TVA stabilite in numele asocierii, fiind identificat prin codul de inregistrare in scopuri de TVA.

Avand in vedere procura speciala adusa la cunostinta organelor fiscale de catre d-l X nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatia acestuia ca a fost prejudiciat in conditiile in care s-a mentinut acelasi cod de inregistrare fiscala si dupa reverificare, in conditiile in care a fost incadrat impreuna cu fosta sotie ca si asociatie.

La dosarul contestatiei, referitor la acest capat de cerere, contestatorii nu au prezentat documente din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea constatata de organele de inspectie fiscala in cauza inspeta, pe perioada verificata.

In consecinta se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala.

2.Referitor la suma totala din care TVA si majorari de intarziere aferente TVA, contestata de catre X, D.G.F.P. prin Serviciul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate in perioada 2007-2009 constand in vanzari de terenuri construibile, X -asociere, 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 X, tratati ca asociere, au realizat tranzactii constand in vanzari de terenuri intravilane si extravilane.

In baza circularei ANAF, organele de inspectie fiscala au efectuat in perioada 28.12.2009 - 24.03.2010 o inspectie fiscala partiala privind taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare efectuate in perioada 2007-2009 de d-l X finalizata prin incheierea Raportului de inspectie fiscala si emiterea Deciziei de impunere prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata aferenta perioadei 01.10.2007 - 03.07.2009 precum si majorari de intarziere.

Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere au facut obiectul contestatiei formulate de d-l X inregistrata la DGFP, suma contestata fiind constituita din majorarile de intarziere.

Prin Decizia, DGFP - Biroul solutionare contestatii a respins contestatia formulata cu privire la majorarile de intarziere; aceasta decizie nu a fost atacata in instanta.

Avand in vedere aparitia de date suplimentare necunoscute la data efectuarii inspectiei fiscale concretizata prin Decizia si care influenteaza rezultatele acesteia, in conformitate cu prevederile art.105.1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala s-a dispus reverificarea perioadei 01.01.2007 - 31.12.2009 in baza Deciziei de Reverificare emisa pentru contribuabilul X.

Urmare reverificarii efectuate s-a constatat ca PF X-Asociere, in perioada reverificata 01.01.2007 - 31.12.2009 au incheiat un numar de tranzactii cu bunuri comune dobandite in timpul casatoriei obtinand venituri, 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 au caracter de continuitate si reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata pentru care X, tratati ca asociere, aveau obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA.

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

La stabilirea plafonului de scutire, organele de inspectie fiscala au analizat tranzactiile ca reprezentand o forma de asociere in scopuri comerciale, fara personalitate juridica, intre d-l X.

La depasirea plafonului de scutire la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, X aveau obligatia sa se inregistreze ca platitori de taxa pe valoare adaugata si sa respecte toate prevederile legale in domeniul taxei pe valoarea adaugata.

S-a constatat ca la data de 31.01.2007 a fost depasita cifra de afaceri de 35.000 euro reprezentand plafonul de scutire prevazut de art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar pana in data de 10.02.2007, X aveau obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA pentru operatiunea de vanzare a terenurilor si imobilelor in conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.b) coroborat cu prevederile art.127 alin.(1) si (2) si art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Deoarece contestatarii 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 aferenta acestor venituri, organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor, prin 4 contracte de vanzare-cumparare, contracte care se regasesc in Anexa nr.8 "Situatia

privind calculul TVA si a obligatiilor fiscale accesorii pentru X, persoane fizice, tratate ca asociere” din Raportul de inspectie fiscala, pag.111 din dosarul cauzei, la pozitiile 5 si 7-9 si care intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Fata de Decizia si Raportul de inspectie fiscala prin care a fost stabilita o taxa pe valoarea adaugata,organele de inspectie fiscala au stabilit , in plus, o diferenta de taxa pe valoarea adaugata prin Decizia de impunere.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 26.10.2007 - 24.03.2010, majorari de intarziere in cota de 0,1% pe zi de intarziere in conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) si (7) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Fata de Decizia si Raportul de inspectie fiscala prin care au fost stabilite majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au stabilit, prin Decizia de impunere, in plus o diferenta reprezentand majorari de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata.

In contestatia formulata, contestatorii sustin ca nu datoreaza bugetului de stat TVA si obligatii fiscale accesorii 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 iar X nu sunt persoane impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata.

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

"1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

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

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

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

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

Prin urmare, potrivit prevederilor legale, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei, in conditiile in care sunt realizate de o persoana impozabila asa cum a fost definita la art.127 alin.(1) iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitatile economice prevazute la art.127 alin.(2).

Neindeplinirea cumulativa a conditiilor prevazute la art.126 alin.(1) conduce la scoaterea din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata a respectivei operatiuni.

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

Art.7 alin.(1) pct.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu 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.125¹ 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 desfășurate 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.

De asemenea, Directiva 112/2006 CE, art.9 alin.(1) paragraful 2, califică exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economică dacă este făcută în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate iar la art.12 din Directivă se arată că, statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, ocazional, activitățile prevăzute la art.9 alin.(1) paragraful 2 și în special una dintre următoarele operațiuni:

a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea,

b) livrarea de terenuri construibile

Potrivit Hotărârii Curții Europene de Justiție în cauza 186/1989 (W.M. Van Tien v Staatssecretaris van Financien) punctul 18, în conformitate cu principiul neutralității sistemului TVA "termenul de exploatare" se referă la toate operațiunile, oricare ar fi forma juridică a acestora, efectuate în scopul obținerii de venituri, având un caracter de continuitate.

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la 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. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

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

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

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

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

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

"(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 accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153."

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, dat in aplicarea art.152 din cod, se prevede:

"(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată organele de control vor

înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate se retine ca persoana impozabila care este stabilita in Romania si care realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau a depasit plafonul de scutire respectiv cifra de afaceri anuala declarata sau realizata este superioara plafonului de 35.000 euro respectiv 119.000 lei.

In situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra in scopuri de TVA inainte de data inregistrarii, vor solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de TVA daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale.

Potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in forma in vigoare pe perioada 01.01.2007-31.12.2007:

“(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;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;”

Potrivit prevederilor legale enuntate, este scutita de taxa pe valoarea adaugata livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita precum si a oricarui teren. Totodata, legiuitorul, in cadrul aceluasi aliniat **stipuleaza, ca exceptie**, ca persoana impozabila care efectueaza livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui **teren**

construibil, nu beneficiaza de scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru aceasta livrare, daca si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial al taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Pe perioada 01.01.2008-31.12.2009 , alin.(2) lit.f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru urmatoarele operatiuni:

(2) Urmatoarele operatiuni 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. 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;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, este scutita de taxa pe valoarea adaugata livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren.

Totodata, legiuitorul in cadrul aceluiasi aliniat stipuleaza, ca exceptie, ca scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil.

In aceste conditii, se retine obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor cu terenuri construibile realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca persoanele fizice X in calitate de sot/sotie respectiv asociati au realizat in perioada 25.01.2007-03.07.2009, tranzactii constand in vanzari de terenuri extravilane si intravilane pentru care au incasat venituri.

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

Din raportul de inspectie fiscala, se retine ca organele de inspectie fiscala au analizat fiecare tranzactie in parte avand in vedere atat legislatia fiscala cat si

legislatia specifica in domeniul fondului funciar, urbanismului, constructiilor si au constatat urmatoarele;

-terenurile vandute cu contracte de vanzare -cumparare persoanelor fizice sau juridice intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata ;

-tranzactie imobiliara a fost efectuata inainte de data depasirii plafonului de scutire;

-tranzactii imobiliare privesc terenuri extravilane , care reprezinta operatiuni scutite conform prevederilor art.141 alin.2 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata;

Se retine astfel ca, PF X in calitate de sot/sotie, respectiv asociati, coproprietari ai terenurilor, in perioada 25.01.2007-03.07.2009, au vandut persoanelor fizice si juridice, conform contractelor de vanzare cumparare, terenuri construibile, terenuri care potrivit prevederilor legale in speta intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Terenurile care fac obiectul contractelor de vanzare- cumparare in cauza se afla in intravilanul municipiului si au fost dobandite de catre X, prin cumparare ca bunuri comune, cumparari efectuate in scopul revanzarii, rezultand astfel ca activitatea desfasurata de contestatori a fost realizata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

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 sotii respectiv asociatii -tranzactionarea terenuri extravilane si intravilane pentru care au incasat venituri - 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.

Pe cale de consecinta, persoanele fizice X, 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.

Asadar, avand in vedere prevederile legale mai sus citate precum si constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la operatiunile efectuate de catre contestatori in perioada verificata, consemnate in Raportul de inspectie fiscala, se retina ca rezulta ca persoana impozabila a depasit plafonul de scutire in luna

ianuarie 2007 urmare a tranzactionarii terenului situat in intravilanul municipiului, pentru care a incasat suma, conform Contractului de vanzare-cumparare.

Afirmatia contestatorilor potrivit careia terenul reprezentand gradina a fost incadrat eronat in categoria terenurilor construibile deoarece terenul are o panta foarte mare si arhitectul i-a sfatuit sa nu construiasca, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care din documentele existente la dosarul contestatiei si prezentate in timpul inspectiei fiscale, respectiv certificatul de urbanism respectiv certificatul de urmanism nu rezulta ca terenul situat in intravilanul reprezentand gradina ar fi un teren neconstruibil.

Mai mult, in Contractului de vanzare-cumparare, se specifica faptul ca "terenul se afla in intravilanul, are folosinta actuala "gradina"si destinatia conform P.U.G. "locuinte si dotari" conform Certificatul de urbanism eliberat de Primaria".

Urmare a tranzactiei cu terenul construibil, , PF X in calitate de sotii, coproprietari ai terenului in cauza, au depasit plafonul de scutire prevazut de codul fiscal, respectiv 35.000 euro echivalentul a 119.000 lei, prevazut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, avand astfel obligatia ca unul dintre sotii sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA pana la data de 10.02.2007 potrivit prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) si art.152 alin.(6) din Codul fiscal mai sus enuntat , obligatia care nu a fost indeplinita de catre X.

Potrivit prevederilor art.66 alin.(1) lit.c) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.153 din Cod , inregistrarea persoanelor in cauza in scopuri de TVA se considera valabila incepand cu data de 01.03.2007.

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

In aceste conditii se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca tranzactiile cu terenuri intravilane construibile, realizate dupa data de 01.03.2007, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata iar taxa pe valoarea adaugata de plata a fost stabilita in conformitate cu prevederile art.128 coroborat cu prevederile art.134¹, art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

-art.128

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

-art.134¹

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

-art.137

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

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului,

beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;"

-art.140

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

Pentru tranzacțiile cu terenuri extravilane realizate de persoanele impozabile pe perioada verificată organele de inspecție fiscală au aplicat scutirea prevăzută art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus enunțat.

Afirmatia contestatorilor potrivit careia prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal sunt aplicabile începând cu data de 01.01.2008 nu este reală deoarece art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal este aplicabil din data de 01.01.2007 iar potrivit acestui articol, 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 cu excepția terenului constructibil.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală pe anul 2007 au considerat, în mod legal, terenul extravilan ca fiind scutit de TVA.

Afirmatia contestatorilor potrivit careia nu au avut calitate de contribuabili în înțelesul Codului fiscal nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele motive:

Potrivit prevederilor art.17 alin.(2) din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedură fiscală :

"Contribuabilul este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii."

Din punct de vedere al impozitului pe venitul pe venit noțiunea de "contribuabil" este definită la pct.152² pct.a) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal, dat în aplicarea art.77¹ din Codul fiscal.

Din punct de vedere al TVA, noțiunea de contribuabil este definită la art.125¹ și art.127 din codul fiscal precum și pct 3 din Normele metodologice de aplicare a art.127 din Cod.

Având în vedere că X au obținut venituri cu caracter de continuitate din tranzacții imobiliare au dobândit și calitatea de contribuabili în sensul art.17 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, datorând bugetului general consolidat impozite și taxe aferente veniturilor realizate din tranzacțiile imobiliare.

Referitor la argumentul contestatorului potrivit căruia "terenurile analizate de organele de inspecție fiscală reprezintă în fapt niște cote indivize pe care le deține în coproprietate cu alte persoane", menționăm:

Din analiza contractelor și antecontractelor de vânzare – cumpărare existente în copie la dosarul contestației se reține faptul că nu au fost înstrăinate cote parti indivize din diferite suprafețe de teren, ci au fost înstrăinate imobilele în totalitatea lor, având ca și vânzatori atât pe X cât și pe ceilalți coproprietari, cu cota parte aferentă în proprietate.

Organele de inspectie fiscala au determinat baza impozabila in conformitate cu prevederile art. 137 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv s-a avut in vedere pretul de vanzare mentionat in contractele de vanzare – cumparare si s-a luat in calcul doar cota parte detinuta de x din imobilul care a facut obiectul vanzarii.

Cotele parti detinute de catre contestatori faceau parte din parcele construibile, instrainate prin contracte de vanzare – cumparare incheiate de toti coproprietarii acestora.

Dupa cum am aratat in continutul deciziei, operatiunile in cauza sunt impozabile din punctul de vedere al TVA fiind indeplinite cumulativ cele patru conditii prevazute la art.126, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv:

- tranzactiile imobiliare efectuate se incadreaza in prevederile art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fiind o „livrare de bunuri”
- locul de livrare a bunurilor este în România;
- livrarea bunurilor este realizată de o persoană impozabila, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), actionând ca atare;
- livrarea bunurilor rezulta din una dintre activiatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, livrarea de cote - parti indivize dintr-un bun, in acest caz, teren intravilan construibil este o „livrare de bunuri”; in speta, organele de inspectie fiscala aplicand prevederile legale in vigoare la data efectuarii tranzactiilor imobiliare de catre contribuabil.

Prin urmare argumentul prezentat de catre contestatori nu poate fi luat in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei.

In ceea ce priveste afirmatia contestatorilor potrivit careia “actele de vanzare cumparare de imobile sunt incluse in categoria actelor civile , operatiunile in cauza neavand caracter comercial ci caracter strict civil nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

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. ”

Referitor la afirmatia contestatorilor potrivit careia tranzactiilor identificate la pozitia 5 si 7 din tabelul intocmit de organul de control in cuprinsul Raportului de inspectie contestat nu erau terenuri construibile la data vanzarii (16.08.2007) si invoca in sustinere adresa emisa de Primaria , mentionam:

Terenurile care fac obiectul Contractelor de vanzare-cumparare sunt situate in intravilanul.

In contractele de vanzare cumparare, mai sus enumerate, existente in copie la dosarul contestatiei se specifica :

“Conform adeverintei eliberata de Primaria, terenul se afla in intravilanul, conform PUG aprobat prin Avizul unic al Consiliului Judetean,HCL si Aviz.”

Totodata, din Raportul de inspectie fiscala, existent in copie la dosar, rezulta ca organele de inspectie fiscala, in vederea determinarii starii de fapt fiscale au solicitat prin adresa Primariei, date suplimentare privind terenul, respectiv daca la data instrairii era un teren constructibil .

Primaria, prin adresa, precizeaza faptul ca "prin incadrarea parcelei cuprinsa intre.., va comunicam ca in conformitate cu prevederile Planului Urbanistic General al mun. aceasta este situata in intravilanul localitatii in zona de mica industrie, prestari servicii, depozite si partial zona de protectie a caii ferate, parcela constructibila cu conditia intocmirii unor documentatii de urbanism" .

Prin adresa, depusa de catre contestator la dosarul contestatiei si la care se face referire in contestatia formula , Primaria referitor la terenul situat.. , comunica d-lui X urmatoarele:

"Conform prevederilor Legii nr.50/1991 , republicata, actualizata privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii precizeaza ca executarea lucrarilor de constructii este permisa numai pe baza unei autorizatii de construire, emisa in conditiile legii iar autorizatia de construire se emite in baza documentatiilor de urbanism avizate si aprobate potrivit legii; pe terenul mentionat mai sus nu se puteau executa lucrari de constructii la data de 16.08.2007, deoarece documentatia de urbanism pentru zona in care este situat terenul in cauza si in baza careia se puteau emite autorizatii de construire a fost aprobata de Consiliul Local, cu HCL. "

In vederea solutionarii contestatiei formulata de catre X in raport de sustinerile acestora, precum si adresele emise de Primaria referitoare la imobilul in cauza, D.G.F.P.-Biroul de solutionare a Contestatiilor , prin adresa, a solicitat Primariei, informatii privind terenul in cauza, in sensul ca, daca terenul in cauza era constructibil la data de 16.08.2007(data vanzarii).

Urmare a adresei noastre, prin adresa, Primaria, referitor la intrebarea daca terenul situat.. era constructibil la data de 16.08.2007, comunica urmatoarele;

"Conform prevederilor PUG aflat in vigoare la acea data (16.08.2007) parcela era situata in zona de mica industrie, prestari servicii, depozite si partial zona de protectie a caii ferate, parcela constructibila cu conditia intocmirii unei documentatii de urbanism.

Prin adresa s-a raspuns la solicitarea d-lui X. Raspunsul transmis D-lui X in data de 31.05.2012 si anume:"pe terenul mentionat mai sus nu se puteau executa lucrari de constructii la data de 16.08.2007, deoarece documentatia de urbanism pentru zona in care este situat terenul in cauza si in baza careia se puteau emite autorizatii de construire a fost aprobata de Consiliul Local in sedinta din data de, cu HCL", se refera la intrebarea: daca "pe terenul situat in mun. se puteau executa lucrari de constructii la data de 16.08.2007"

Eliberarea unei autorizatii de construire impune conditia prealabila a efectuarii unei documentatii de urbanism -PUZ. Aceasta documentatie s-a intocmit si a fost aprobata de Consiliul local cu HCL."

In adresa, Primaria mun., mentioneaza faptul ca raspunsurile din adresele , sunt corecte tinand cont de contextul intrebarilor.

Potrivit art.2 lit.d) din Legea nr.18/1991, republicata, Legea fondului fnciar"*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;"

În Ordinul 897/798/2005 pentru aprobarea Regulamentului privind conținutul documentațiilor referitoare la scoaterea terenurilor din circuitul agricol, la art.1 din Anexa 1, se precizează:

"(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 în anexa 1, Secțiunea 1, art.4 din H.G. nr.525/1996 privind Regulamentul general de urbanism, se precizează:

"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."

În Legea nr.50/1991 pentru autorizarea executării lucrărilor de construcții la art.23, se prevede:

"(1) Intravilanul localităților se stabilește prin planurile generale de urbanism - PUG -, aprobate potrivit legii."

Iar în Anexa 2 din lege sunt definiți termenii:

"- Intravilanul localității

Teritoriul care constituie o localitate se determină prin Planul urbanistic general (PUG) și cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu/ fără construcții, organizate și delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate în circuitul agricol sau având o altă destinație, înăuntrul căruia este permisă realizarea de construcții, în condițiile legii.

Intravilanul se poate dezvolta prin extinderea în extravilan numai pe bază de planuri urbanistice zonale (PUZ), legal aprobate, integrându-se ulterior în Planul urbanistic general (PUG) al localității.

- Extravilanul localității

Teritoriul cuprins între limita intravilanului și limita administrativ-teritorială a unității de bază (municipiu, oraș, comună), înăuntrul căruia autorizarea executării lucrărilor de construcții este restricționată, în condițiile prezentei legi.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca terenurile situate în intravilan sunt terenuri construibile.

Având în vedere prevederile legale invocate în speta, adresele mai sus enumerate emise de Primăria Mun. din care rezultă cu claritate ca terenul situat în mun. , conform prevederilor PUG la data de 16.08.2007, se află în zona de mică industrie, prestări servicii, depozite și parțial zona de protecție a căii ferate și este **parcela construibila** cu condiția întocmirii unei documentații de urbanism iar conform Contractelor de vânzare-cumpărare, ambele autentificate de BNP, PF X au vândut terenuri situate în intravilanul mun. care sunt construibile, se reține ca terenurile în cauză se încadrează în excepțiile prevăzute de art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal mai sus enunțate; astfel tranzacțiile imobiliare realizate de către P.F. X coproprietari ai terenurilor tranzacționate, respectiv vânzarea de terenuri construibile, se încadrează în sfera de aplicare a TVA fiind operațiuni taxabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Referitor la afirmația contestatorilor potrivit căreia organul fiscal a depășit competențele care îi revin în determinarea contrapartidei obținute din tranzacția încheiată cu SC Y, menționăm:

Tranzacția imobiliară care face obiectul contractului de vânzare-cumpărare a fost realizată de către X împreună cu alte persoane în calitate de vânzători și SC Y în calitate de cumpărătoare.

Obiectul contractului îl constituie:”Vanzatorii transmit societății comerciale Y o cota parte de 50% fiecare din cota parte ce o detine fiecare din întregul drept de proprietate asupra imobilului/teren situat în mun.”

Terenul care a făcut obiectul contractului de vânzare-cumpărare, este terenul construibil potrivit adreselor emise de Primăria mun.. Parcela face parte din terenul situat în mun. care a fost dezmembrat de către X, proprietari, în indiviziune în cota, conform Actului de dezmembrare autentificat.

Din raportul de inspecție fiscală rezultă ca organele de inspecție fiscală, din cota parte indiviză vândută de PF X proprietari, în indiviziune, împreună cu proprietarii.. au determinat cota parte indiviză care revenea contestatorilor în raport de mențiunile din contractul de vânzare cumpărare.

In speta, organele de inspectie fiscala au colectat TVA, aplicand cota standard (19%) doar asupra sumei incasata de PF X.

Prin urmare afirmatia contestatorilor este nefondata, in conditiile in care organul de inspectie fiscala a determinat corect cota indiviza vanduta de contestatori si a colectat in mod legal TVA asupra bazei impozabile astfel determinate.

Potrivit prevederilor art.6 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata :

“Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”,

iar la art.65 din acelaşi act normativ se prevede:

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele şi faptele care au stat la baza declaraţiilor sale şi a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Argumentul contestatorilor, potrivit caruia "organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere nici faptul ca o parte din contractele analizate reprezentau obligatii ale subsemnatilor izvorate din contractele de cesiune de creanta prin care subsemnatii au fost obligati sa transmita dreptul de proprietate asupra imobilelor obiect al cesiunii" nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Dupa cum rezulta si din contractele de vanzare-cumparare existente in copie la dosarul contestatiei, terenurile intravilane care au facut obiectul acestor contracte au fost dobandite de PF X, prin cumparare, ca bun comun , in timpul casatoriei.

In speta, transferul dreptul de proprietate asupra terenurilor intravilane construibile s-a realizat prin Contracte de vanzare cumparare autentificate de BNP si nu se face referire la vrea cesiune de creanta.

De asemenea, argumentul contestatorilor potrivit caruia "organele de inspectie fiscale sunt obligate sa analizeze anual si sa modifice vectorul fiscal atunci cand considera ca s-a atins plafonul stabilit iar presupusa depasire a plafonului de scutire este datorata de pasivitatea indelungata a organelor de inspectie fiscala" este eronat in conditiile in care potrivit prevederilor art.152, art.153 din Codul fiscal, mai sus enuntate , contestatorii aveau obligatia ca la depasirea plafonului de scutire sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA ; nu pasivitatea organelor de inspectie fiscala a dus la neinregistrarea in scopuri de TVA a contribuabililor X -Asociere, ci dimpotriva neglijenta sau reaua credinta a acestora care au desfasurat activitate economica fara sa o declare si fara sa se inregistreze in scopuri de TVA.

Mentionam ca legislatia in domeniul TVA sub aspectul definirii activitatilor economice si a persoanelor impozabile nu a fost modificata semnificativ.

Prin Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, care a intrat in vigoare cu data de 1 iunie 2002, se definesc temenii:persoana impozabila, activitati economice, livrare de bunuri, bunuri imobile.

De asemenea, in sensul art.2 alin.(2) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, care prevede faptul ca "constituie activ economic exploatarea bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri", art.2 alin.(1) din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.345/2002, prevede

faptul ca:" o activitate economica nu va include vanzarea de catre persoanele fizice a locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale."

O data cu aparitia Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate de la 01.01.2004, aceste prevederi au fost preluate de legiuitor la art.127 si art.128.Fata de prevederile anterioare, din punct de vedere al TVA, Codul fiscal introduce in definitia activitatii economice un concept nou referitor la caracterul de continuitate al activitatii, constand in exploatarea bunurilor corporale sau necorporate.

In cursul anului 2009, ANAF a constatat ca foarte multe persoane de pe teritoriul Romaniei au efectuat numeroase tranzactii imobiliare din patrimoniul personal sdar fosrte putine s-au declarat ca persoane impozabile si s-au inregistrat ca platitoare de TVA conform prevederilor art.153 din Codul fiscal.

In vederea efectuarii verificarii fiscale ca persoanele fizice care au realizat venituri impozabile din activitati economice nedeclarate, cum este cazul tranzactiilor cu bunuri imobile, a fost emis Ordinul ANAF nr.1415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate în activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice precum si Circulara ANAF nr.866013/08.09.2009.

De asemenea, ANAF , cu ajutorul sistemului informatic a selectat persoanele fizice care au efectuat tranzactii imobiliare cu bunuri proprii avand la baza informatiile transmise semestrial de catre notarii publici conform prevederilor art.77³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prin darea de seama informativa, formular 208, intocmita in baza Ordinului MFP nr.914/2005 privind procedura de declarare si stabilire a impozitului pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, Ordinului MFP-MJ nr 330/2007 privind procedura de incasare si virare precum si obligatiile declarative privind impozitul pe veniturile din tranferul proprietatilor imobiliare sin patrimoniul personal si a Ordinului MFP-MJ nr.1706-1889/C din 30 mai 2008 privind aprobarea procedurilor de stabilire, plata si rectificare a impozitului pe veniturile din transferul prorietatilor imobiliare din patrimoniul personal si a modelului si continutului unor formulare prevazute la titlu III din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal.

Actiunile de verificare a persoanelor fizice care au efectuat tranzactii imobiliare si nu s-au inregistrat in scopuri de TVA s-au efectuat avand la baza titlu VI "Stabilirea impozitelor, taxelor , contributiilor si altor sume datorate bugetului general consolidat" din Codul de procedura fiscala. Organele de inspectie fiscala au avut in vedere si prevederile art.91 "Obiectul, termenul si momentul de la care incepe sa curga termenul de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiilor fiscale" din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precum si prevederile art.92 "Intreruperea si suspendarea termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale" din acelasi act normativ.

Dupa cum am aratat si mai sus contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care stau la baza declaratiilor sale insa in contestatia formulata au prezentat argumente care nu au putut fi probate si dovedite cu documente

Prin urmare, avand in vedere ca PF X, in calitate de sot si sotie, respectiv asociati si coproprietari ai terenurilor tranzactionate, au desfasurat activitati economice cu caracter de continuitate iar tranzactiile cu terenuri construibile sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal au colectat suplimentar TVA

asupra veniturilor realizate din tranzactionarea terenuri intravilane construibile, conform contractelor de vanzare- cumparare existente la dosarul contestatiei.

Avand in vedere ca prin Decizia si Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata aferenta veniturilor din tranzactii cu terenuri, prin Decizia de impunere, urmare a reverificarii perioadei, organele de inspectie fiscala au stabilit , in plus, o diferenta de taxa pe valoarea adaugata aferenta veniturilor obtinute din tranzactii cu terenuri intravilane construibile care au fost constatate urmare a reverificarii perioadei conform Deciziei de reverificare.

In contestatia formulata, d-l X specifica faptul ca sumele impuse prin Decizia de impunere au fost achitate catre bugetul statului.

Referitor la obligatiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere, Parchetul de pe Langa Tribunalul, prin Rezolutia de scoatere de sub urmarire penala emisa in dosarul, a constatat faptul ca invinuitul X a obtinut venituri din activitati independente, fara a indeplini conditia legala de a se declara ca si platitor de TVA la organele fiscale si fara a declara la organele fiscale veniturile obtinute pentru a da acestora posibilitatea calcularii impozitului pe venit.

De asemenea, Parchetului de pe langa Tribunalul, prin Rezolutia , emisa urmare a recursului formulat de D.G.F.P., a consemnat faptul ca "invinuitul a depasit plafonul prevazut de lege, situatie in care avea obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA la organul fiscal inca din anul 2007 ca urmare a desfasurarii unei activitati economice cu caracter de continuitate; aceste obligatii se constituie in prejudiciu cauzat de invinuit la bugetul consolidat al statului si care nu a fost recuperat pana in prezent."

Avand in vedere prevederile legale aplicabile pe perioada verificata precum si faptul ca argumentele prezentate de catre d-l X nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere, in speta se vor aplica prevederile pct.11.1 din Ordinul 450/2013 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de catre X cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata asupra bazei impozabile, realizata din tranzactionarea de terenuri intravilane construibile conform contractelor de vanzare-cumparare existente la dosarul contestatiei incheiate in perioada 2007-2009.

Referitor la majorarile de intarziere stabilite prin Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale, contestate de catre X, mentionam:

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 26.10.2007 - 24.03.2010, majorari de intarziere in cota de 0,1% pe zi in conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) si (7) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Fata de Decizia si Raportul de inspectie fiscala prin care au fost stabilite majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au stabilit, prin Decizia de impunere, urmare a reverificarii perioadei 01.01.2007-31.12.2009, in plus, o diferenta reprezentand majorari de intarziere aferente TVA stabilita in plus de plata.

Majorarile de intarziere au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cotrivit carora:

-art.119

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

(3) Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală."

-art.120

"(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."

De asemenea, organele de inspectie fiscala au avut in vedere si prevederile art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit caruia: ***"[...]Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153."***

Din prevederile legale mai sus enuntate, se retine ca in cazul in care persoana impozabila nu solicita sau solicita cu intarziere inregistrarea in scopuri de TVA urmare a depasirii plafonului de scutire, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata precum si accesoriile aferente de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrata in scopuri de TVA.

Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Majorarile de intarziere se fac venit la bugetul caruia ii apartine creanta principala.

Analizand modul de calcul al accesoriilor stabilite de organele de inspectie fiscala se retine ca acestea au fost calculate in conformitate cu prevederile legale, prin aplicarea cotei prevazuta de legislatia fiscala in vigoare.

Avand in vedere ca majorarile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA stabilita de plata , in plus , pe perioada reverificata 01.01.2007-31.12.2009, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale", urmeaza sa se respinga contestatia ca neintemeiata si cu privire la majorarile de intarziere calculate pe perioada 26.10.2007-24.03.2010 asupra TVA de plata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre X impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale,, prin care s-au stabilit obligatii fiscale de plata care se compun din:

- TVA
- majorari de intarziere aferente TVA de plata

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul, in termen de 6 luni de la comunicarea deciziei, in conformitate cu prevederile Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.