



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Nationala de
Administrare Fiscala
Directia Generala a Finantelor
Publice a judetului Brasov
Nr. Inreg.ANSPDCP:759



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

DECIZIA NR.780

Directia generala a finantelor publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P. Brasov- Activitatea de Inspectie Fiscala-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 2, privind solutionarea contestatiei depusa de catre d-na XXXX , cu domiciliul in si domiciliul ales pentru comunicarea actelor in....., contestatie depusa prin Cabinet Avocat inregistrata la D.G.F.P. Brasov sub nr.....

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

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

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

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

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

Petenta sustine ca tranzactiile imobiliare pe care le-a efectuat "nu au avut caracter de continuitate si nu au rezultat din exploatarea bunurilor imobile in intelesul normelor Codului Fiscal sau a Normelor Metodologice de aplicare a acestuia".

Referitor la imobilele ce au facut obiectul tranzactiilor, petenta sustine ca acestea au fost achizitionate si urmau a fi utilizate in scop personal. Instrainarea acestor imobile s-a datorat imposibilitatii realizarii scopului pentru care au fost achizitionate si nu a vizat sub nici o forma realizarea unui venit cu caracter de continuitate. De asemenea,

imobilele tranzactionate nu au fost supuse unor investitii in urma carora sa se realizeze vreun profit taxabil. Achitand impozitul pe venit aferent fiecarei tranzactii, petenta sustine ca si-a achitat in intregime obligatiile fiscale.

Referitor la incadrarea activitatii de vanzare terenuri in categoria celor ce asigura venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor, petenta apreciaza ca "aceasta incercare de extindere a textului Tezei a II-a a art. 127 alin.(2) de la activitatile de inchiriere la cele de vanzare reprezinta o adaugire nepermisa la text, adaugire ce nu se sprijina pe nici un criteriu rational de interpretare prin analogie: intre situatia analizata (vanzarea de terenuri) si textul legal (obtinerea de venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor) nu exista nici o legatura demonstrabila", considerand astfel ca aplicarea legii fiscale de catre organele de inspectie fiscala este una extensiva.

Petenta sustine ca in mod eronat organele fiscale au considerat instrainarile de terenuri si imobile ca operatiuni comerciale deoarece cheltuielile efectuate cu operatiunile de dezmembrare au fost necesare pentru a putea instraina unele imobile si nu in alt scop. Petenta mentioneaza ca nu are calitatea de comerciant si operatiunile desfasurate de ea au caracter civil si nu comercial avand in vedere ca vanzarea -cumpararea de imobile este exclusa de Codul comercial din categoria faptelor de comert obiective.

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

Petenta considera ca impozitarea cu TVA a vanzarilor de imobile de catre persoanele fizice este nelegala si abuziva fiind o incercare de a suplimenta veniturile bugetare prin interpretarea fortata a unor reglementari legale.

Fata de cele de mai sus petenta solicita admiterea contestatiei si anulara deciziei de impunere nr.....si a Raportului de inspectie fiscala nr.....

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

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

Potrivit "listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, contribuabila figureaza cu ... tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2006-2009 in urma carora a obtinut venituri totale in suma de lei.

In timpul verificarii d-na XXXX a prezentat un numar de ... contracte de vanzare-cumparare din care rezulta ca in perioada, aceasta a vandut imobile si terenuri catre persoane fizice in valoare totala de lei.

Din contractele de vanzare cumparare puse la dispozitia organelor fiscale s-a constatat ca au fost efectuate tranzactii imobiliare ce au avut ca obiect vanzarea de apartamente vechi (netaxabile din punct de vedere TVA), terenuri intravilane in mare parte situate in comuna ... (terenuri in coproprietate cu, rezultate din dezmembrarea unui teren mai mare), precum si in, teren si constructie in ..., angajand astfel costuri, imobile pe care in mare parte le-a revandut la scurt timp de la achizitionare. Terenurile au fost parcelate si revandute, operatiunea fiind taxabila din punct de vedere TVA, fiind excluse de la taxare apartamentele vechi precum si terenurile extravilane. Tranzactiile imobiliare s-au desfasurat pe perioada 2006 - 2009 rezultand ca activitatea desfasurata de contribuabila a fost realizata in scopul obtinerii de venituri, avand caracter de

continuitate. In baza legislatiei in vigoare, contestatara trebuia sa se inregistreze ca persoana impozabila in scopuri de TVA si sa plateasca TVA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de a fost depasita cifra de afaceri de 35.000 euro reprezentand plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevazut de art.152 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar dupa data de, contestatara trebuia sa se inregistreze la organul fiscal in termen de 10 zile ... devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de, lucru care nu a fost realizat.

Avand in vedere ca petenta a efectuat un numar de ... tranzactii imobiliare in perioada constand in vanzarea de terenuri construibile si constructii noi, organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea desfasurata are caracter de continuitate, situatie in care trebuia solicitata inregistrarea in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Deoarece petenta nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, nu a colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor si nu a declarat si achitat bugetului de stat TVA , organele de inspectie fiscala au colectat TVA in valoare delei aferenta veniturilor in valoare derealizate din vanzarea terenurilor prin ... contracte de vanzare-cumparare.

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

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

Perioada verificata: ..

Referitor la suma totala de ... lei reprezentand TVA in valoare de ... lei si majorari de intarziere in valoare de ... lei, contestata de catre D-na XXX, **D.G.F.P.Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate in perioada ... constand in vanzari de terenuri construibile si un imobil, D-na XXXX datoreaza taxa pe valoarea adaugata in valoare de ... lei si majorari de intarziere aferente in valoare de ... lei 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 ... D-na XXX a realizat tranzactii constand in vanzari de terenuri construibile si imobile .

Potrivit "listei nominale beneficiar de venit conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, contestatara XXX figureaza cu un numar de ... tranzactii imobiliare efectuate in perioada ... in valoare de lei.

Urmare a verificarii informatiilor transmise de catre notarii publici si documentelor puse la dispozitie de catre D-na XXXX, organele de inspectie fiscala au constatat ca din cele ... tranzactii, contestatara a prezentat un numar de ... contracte de vanzare cumparare care corespund celor din lista nominala, in celelalte ... cazuri contribuabila a avut calitatea de mandatar.

Fata de contractele de vanzare cumparare cuprinse in lista nominala, contestatara a mai prezentat un numar de .. contracte de vanzare cumparare aferente unor tranzactii imobiliare efectuate de d-na in coproprietate cu ...

In perioada contestatara a realizat un numar de ... tranzactii in valoare totala de lei, 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 petenta reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care d-na, avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA dupa depasirea plafonului de scutire stabilit conform legii.

S-a constatat ca la data de ... 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 ..., d-na XXX avea 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 contestatara nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, nu a colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor construibile si a imobilelor si nu a declarat si achitat bugetului de stat TVA aferenta acestor venituri, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in valoare de lei aferenta veniturilor in valoare de lei realizate din vanzarea terenurilor construibile si a unui imobil, prin ... contracte de vanzare-cumparare, contracte care se regasesc in tabelul din Raportul de inspectie fiscala nr....., pag.5, la pozitiile 5 pana la 15, si de la pozitia 17 pana la 19 si care intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

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

In contestatia formulata, contestatara sustine ca nu datoreaza bugetului de stat TVA in valoare de lei si majorari de intarziere in valoare de lei stabilite prin Decizia de impunere nr.... intrucat tranzactiile desfasurate pe perioada 2006-2009 nu intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA, tranzactiile efectuate neavand caracter de continuitate.

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.126 alin.(1) si 2) 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 aplicabile in anul 2006, prevede:

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

20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;"

Potrivit acestor prevederi legate este considerata persoana ce intra sub incidenta Codului Fiscal orice persoana fizica sau juridica.

La art.125¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificata prin Legea nr.343/2006, 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, institutia 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 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 cu caracter de continuitate de natura celor prevazute la alin.(2) al art.127 din Codul Fiscal, 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 considera a fi desfășurată o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **excepție facând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**

Astfel o persoană fizică ce achiziționează imobile în scopul revanzării, devine în sensul TVA, o persoană impozabilă care desfășoară activități economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, d-na XXXX dobândind calitatea de persoană impozabilă.

În aceste condiții nu se poate reține afirmația petentei că "nu sunt persoană impozabilă în sensul art.127 alin.2 ...neavând calitatea de producător, comerciant sau prestator de servicii."

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

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

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

“Regimul special de scutire pentru intreprinderile mici.

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

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

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

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca d-na XXX a realizat in perioada, ... tranzactii constand in vanzari de terenuri si a unei constructii pentru care a incasat venituri in valoare totala de lei.

Din contractele de vanzare -cumparare existente la dosarul contestatiei rezulta ca tranzactiile cu terenuri s-au efectuat intre d-na XXXX si diverse persoane fizice.

Din raportul de inspectie fiscala nr..... rezulta ca dupa depasirea plafonului de scutire de 35.000 EUR la data de numai ... din tranzactiile cu terenuri si constructii vandute cu contracte de vanzare -cumparare persoanelor fizice intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, respectiv pozitiile 5 pana la 15 si pozitiile 17 pana la 19 din tabelul prezentat in raportul de inspectie fiscala.

Se retine astfel ca d-na XXXX in perioada, a vandut persoanelor fizice, conform contractelor de vanzare cumparare, ... terenuri intravilane si o constructie la ... in valoare totala de ... lei, terenuri si constructie care potrivit prevederilor legale in speta sunt taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Cele ...contracte care au avut ca obiect tranzactii de terenuri construibile din intravilan si o constructie in, sunt:

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 d-na XXXX, respectiv cele ... contracte de vanzare cumparare, rezulta ca aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt definite la articolele de lege mai sus enuntate.

Din punct de vedere fiscal, operatiunile au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale precum si atunci cand o persoana fizica realizeaza in cursul unui an calendaristic mai mult de o operatiune imobiliara constand in vanzari de terenuri si constructii altele decat cele utilizate in scop personal.

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

Petenta a achizitionat teren impreuna cu XXXX, l-a dezmembrat, a achizitionat terenuri in Bod, Simpetru, Stupini, Brasov, teren si constructie in ... pe care le-a revandut in scurt timp de la achizitionare (in termen de pana la un an), astfel rezulta cu claritate intentia petentei de a desfasura activitate economica producatoare de venituri cu caracter de continuitate.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, afirmatia petentei potrivit careia " tranzactiile imobiliare pe care le-am efectuat nu au avut caracter de continuitate si nu au rezultat din exploatarea bunurilor imobile" si sustinerea conform careia "incercarea de a incadra activitatile de vanzare terenuri In categoria celor ce asigura venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor...nu poate fi acceptata" intrucat vanzarea succesiva a ...terenuri, pe perioada, in scopul obtinerii de venituri conduce la caracterul de continuitate.

Prin operatiunile pe care le-a desfasurat in perioada 2007-2009, d-na XXXX a avut calitatea 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 persoana fizica XXXX are calitatea de persoana impozabila inca din anul, desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor

comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum si faptul ca bunurile tranzactionate, constau in vanzarea de terenuri construibile, rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestatoare intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevazute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adugata, respectiv inregistrarea ca platitor de TVA, in conditiile in care depaseste plafonul de scutire de 35.000 EUR.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspectie fiscala nr., situatii centralizatoare privind tranzactiile efectuate in perioada 2007-2009, rezulta ca persoana impozabila XXXX a depasit plafonul de scutire in luna iulie ..., devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu luna septembrie ..., avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoare adaugata pana la data de ..., obligatie care pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala mai sus mentionat, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, nu a fost indeplinita de catre contribuabil.

In drept, art.153 alin.7 din Codul Fiscal precizeaza:

“ Inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA.

(7) Organele fiscale competente vor inregistra in scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, in conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate sa solicite inregistrarea, conform alin.(1), (2), (4) sau (5).”

Avand in vedere prevederile legale enuntate, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de TVA in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita plata TVA pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa de la data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA pana la data constatarii abaterii.

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

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 construibil, 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 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;"

Legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată, prevede, prin excepție, ca tranzacțiile cu terenuri construite și construcții noi 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 construite realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Referitor la mențiunea petentei conform căreia "operațiunile subsemnatei nu au caracter comercial ci caracter civil...", iar, operațiunile vizate nu pot fi încadrate în categoria faptelor de comerț" precizăm":

Actele juridice în urma cărora se transferă dreptul de proprietate asupra imobilelor sunt încheiate în baza Codului Civil, însă veniturile obținute din tranzacțiile încheiate se impozitează conform titlului **III Impozit pe venit** (impozitul achitat de contribuabil) și titlului **VI Taxa pe valoarea adăugată** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Mențiunea petentei conform căreia teza a II-a a art.127 alin.2 aplicată de organele de inspecție fiscală se referă la activități de exploatare a bunurilor (închiriere sau leasing) iar extinderea textului asupra tranzacțiilor din înstrăinări imobiliare reprezintă o adăugare nepermisă la text nu poate fi avută în vedere întrucât TVA se aplică la orice tip de tranzacții indiferent de forma lor juridică.

Organele de inspecție fiscală au aplicat strict prevederile titlului VI din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și Normele metodologice date în aplicarea acestora care constituie lege specială în materie fiscală.

Art. 1 și 5 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal precizează:

"ART. 1

Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

(1) Presentul cod stabilește cadrul legal pentru impozitele și taxele prevăzute la art. 2, care constituie venituri la bugetul de stat și bugetele locale, precizează contribuabilii care trebuie să plătească aceste impozite și taxe, precum și modul de calcul și de plată al acestora. Presentul cod cuprinde procedura de modificare a acestor impozite și taxe. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a convențiilor de evitare a dublei impunerii.

(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.

ART. 5

Norme metodologice, instrucțiuni și ordine

(1) Ministerul Finanțelor Publice are atribuția elaborării normelor necesare pentru aplicarea unitară a prezentului cod.

(2) În înțelesul prezentului cod, prin norme se înțelege norme metodologice, instrucțiuni și ordine.”

Sustinerea petentei conform careia “nu a colectat TVA si nu a dedus TVA motiv pentru care nu s-a inregistrat ca platitor de TVA considerandu-se persoana neimpozabila in acest sens” este neintemeiata intrucat obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA este determinata de realizarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA si de depasirea plafonului de scutire prevazut de lege, in nici un caz de modul de conducere al evidentei contabile.

In drept, cap. 4 Operatiuni cuprinse in sfera de aplicare a TVA, art. 128 si art.134 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal aplicabila in anul 2007 precizeaza:

“ART. 128

Livrarea de bunuri

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

ART. 134

Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*

Prin urmare, avand in vedere ca d-na XXXX a desfasurat activitati economice cu caracter de continuitate iar tranzactiile cu terenuri intravilane 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 in valoare de ... lei asupra

veniturilor in valoare de lei realizate din tranzactionarea unor terenuri intravilane construibile si a unui imobil, conform contractelor de vanzare- cumparare existente la dosarul contestatiei, fapt pentru care urmeaza a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere.

Referitor la majorarile de intarziere in valoare de ...lei stabilite prin Decizia de impunere nr....., contestate de petenta, precizam:

Majorarile de intarziere in valoare de ... lei au fost calculate de organele de inspectie fiscala, pe perioada, aferente TVA stabilita suplimentar de plata in valoare de lei.

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 in valoare de lei contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, contestatia se va respinge si pentru suma de lei potrivit principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul".

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

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre d-na XXXX inregistrata la D.G.F.P.Brasov sub nr., pentru suma totala de ... lei, compusa din:

-lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata
- lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata.

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

DIRECTOR COORDONATOR,

SEF BIROU.SOL.CONTESTATII,