

DECIZIA NR. 321
din 2011

Directia generala a finantelor publice ..., Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P. ...- Activitatea de Inspecție Fiscală-Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice ..., privind solutionarea contestatiilor depuse de catre petentii **XXXX si XXXX - sot -sotie**, ambii cu domiciliul in comuna ... contestatii depuse prin Societatea civila de avocati ... , cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedura la Societatea Civila de avocati ...din, contestatii inregistrate la D.G.F.P. sub nr.....

Avand in vedere faptul ca petentii **XXX si XXX - sot -sotie**, au formulat separat un numar de doua contestatii impotriva unui singur act administrativ fiscal, respectiv impotriva Deciziei de impunere nr..... care s-a stabilit suplimentar taxa pe valoare adaugata si obligatii accesorii aferente, s-a procedat la conexarea dosarelor, familia fiind persoana impozabila din punct de vedere al TVA.

In drept pct. 9.6 din OMF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala se precizeaza:

“9.6 In situatiile in care organele competente au de solutionat doua sau mai multe contestatii , formulate de aceeasi persoana fizica sau juridica impotriva unor titluri de creanta fiscala, sau alte acte administrative fiscale incheiate de aceleasi organe fiscale sau alte organe fiscale vizand aceeasi categorie de obligatii fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influenteaza reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, daca prin aceasta se asigura o mai buna administrare si valorificare a probelor in rezolvarea cauzei.”

Contestatiile au fost formulate impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Raportul de inspectie fiscala nr. si in Decizia 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 nr.... prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in valoare de ... lei si majorari de intarziere in valoare de ... lei.

Contestatiile au fost depuse 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 ... 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. ... este investita cu solutionarea contestatiilor formulate de catre petentii **XXX si XXX - sot -sotie, tratati ca asociere.**

I. Petentii XXX si XXX - sot -sotie, tratati ca asociere, 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:

Potentii sustin ca actele de vanzare cumparare incheiate impreuna cu ceilalti coproprietari reprezinta livrari de terenuri scutite de taxa pe valoarea adaugata in

lumina dispozitiilor art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, care prevad:"livrarea de constructii/parti de constructii si a terenurilor pe care sunt construite, precum si a oricaror alte terenuri". Exceptia prevazuta in teza a doua a art.141 alin.2 lit.f) care mentioneaza ca nu sunt scutite de taxa : "livrarea de constructii noi, parti de constructii noi sau de terenuri construibile" nu se aplica in speta de fata intrucat exceptia are in vedere terenuri construibile.

Potentii precizeaza in contestatia formulata ca, la data efectuarii tranzactiilor , terenul vizat era inclus in categoria de folosinta "teren arabil" si chiar in conditiile in care acesta era inclus conform Planului Urbanistic General in intravilanul localitatii ..., pentru a putea fi considerat teren construibil era necesar ca acesta sa fie scos din circuitul agricol.

Potentii sustin ca potrivit dispozitiilor art.92 alin.3 din Legea nr.18/1991 cu modificarile ulterioare, scoaterea terenurilor agricole din extravilan si includerea acestora in intravilanul localitatilor se face la propunerea Consiliilor Locale prin ordin al Directorului Directiei Agricole si de Dezvoltare Rurala cu avizul Ministerului de resort. In speta, potentii sustin ca trecerea suprafetelor de teren in intravilanul localitatii ... a avut loc fara insa a se efectua scoaterea din circuitul agricol.

Potentii precizeaza ca ulterior datei tranzactiilor , dispozitiile art.31 din Legea nr.350/2001 s-au modificat in sensul ca nu mai este necesara scoaterea din circuitul agricol a terenurilor situate in intravilanul localitatilor. Acest fapt nu are efect in speta intrucat aceasta modificare introdusa prin Legea nr.242/2009 produce efecte doar pentru viitor in caz contrar incalcandu-se dispozitiile constitutionale prevazute de alin.2 din Constitutia Romaniei potrivit caruia legea civila dispune doar pe viitor.

In sustinere potentii invoca prevederile pct.37 alin.4 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, aratand ca se are in vedere calificarea terenului la momentul vanzarii.

Potrivit certificatului de urbanism nr.... eliberat de Primaria Comunei ..., terenul in speta este calificat ca teren arabil si mai mult decat atat la punctul 1 -Regimul juridic-este instituita interdictie pana la elaborarea PUD sau PUZ.

Pentru toate cele specificate mai sus, potentii apreciaza ca tranzactiile efectuate in anul 2008 nu determina potrivit dispozitiilor legale obligatii de inregistrare ca platitor de TVA si solicita admiterea contestatiilor si pe cale de consecinta revocarea Raportului de inspectie fiscala nr.... si 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 nr.... emise de Directia Generala a Finantelor Publice ..., Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Fizice

II. Prin Decizia de impunere nr...., organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P....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 **XXX si XXX - sot -sotie, tratati ca asociere**, rezulta urmatoarele:

Potrivit "listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, contribuabilul **XXX** figureaza cu ... tranzactii imobiliare efectuate in anul 2008 in urma carora a obtinut venituri totale in suma de ... lei.

Potrivit "listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, contribuabilul **XXX** figureaza cu ...tranzactii imobiliare efectuate in anul 2008 in urma carora a obtinut venituri totale in suma de lei.

Avand in vedere ca bunurile vandute sunt detinute de d-l **XXX** in coproprietate cu sotia, d-na **XXXX**, pentru stabilirea plafonului de TVA tranzactiile s-au analizat pentru ambii contribuabili ca reprezentand o forma de asociere in scopuri comerciale, fara personalitate juridica, asa cum prevede art.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 s-a constatat ca d-l **XXX** si sotia, d-na **XXXX** au efectuat ... tranzactii imobiliare in valoare de ... lei ce au avut ca obiect terenuri intravilane situate in ..., provenite din cumpararea impreuna cu alti .. membri de familie a unui teren in suprafata de ... mp, teren care a fost dezmembrat in ...de loturi. Tranzactiile imobiliare s-au desfasurat pe perioada 2008 - 2009 rezultand ca activitatea desfasurata de contribuabili a fost realizata in scopul obtinerii de venituri, avand caracter de continuitate. In baza legislatiei in vigoare, contribuabilii trebuiau sa se inregistreze ca persoane impozabile in scopuri de TVA si sa plateasca TVA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 16.09.2008 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 30.09.2008, contribuabilii trebuiau sa se inregistreze la organul fiscal in termen de 10 zile (10.10.2008), devenind astfel platitori de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.11.2008, lucru care nu a fost realizat.

Avand in vedere ca petentii a efectuat un numar de ... tranzactii imobiliare in perioada 2008 - 2009 constand in vanzarea de imobile (terenuri), organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea desfasurata are caracter de continuitate, situatie in care trebuia solicitata inregistrarea in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Deoarece petentii nu s-au inregistrat in scopuri de TVA, nu au colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor si nu au declarat si achitat bugetului de stat TVA , organele de inspectie fiscala au colectat TVA in valoare de lei aferenta veniturilor in valoare de ... lei realizate din vanzarea 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 contestatarilor , documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

D-l si sotia, d-na ... l-au imputernicit pe d-l domiciliat in ..., CNP ... sa ii reprezinte in baza procurii speciale autentificata sub nr....si inregistrata la DGFP ..., Activitatea de Inspectie Fiscale :*"in fata ANAF Brasov in legatura cu orice aspect de natura fiscala ce ar deriva din incheierea contractelor de vanzare cumparare in perioada 2008-2009, ce au avut drept obiect vanzarea imobilelor terenuri proprietatea noastra provenite din dezlipirea imobilului situat in sat, inscris in CF nr.-., a localitatii ... identificat la :A+1, sub nr. top ,..., nr. cod ...compus din teren arabil in suprafata de ... mp dobandit prin cumparare, act ..."*.

De asemenea, petentii au imputernicit-o pe d-na avocat din cadrul Societatii Civile de Avocati sa le acorde asistenta si reprezentare juridica in fata echipei de inspectie fiscala.

Prin Decizia nr. emisa de Biroul solutionare contestatii s-a desfiintat Decizia de impunere nr..... stabilindu-se ca se va proceda la o noua recalculare a taxei pe valoarea adaugata care sa tina cont ca fiecare din coproprietari, respectiv : familia, familia, respectiv, au actionat intr-o maniera independenta efectuand activitati economice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, fiecare familie fiind persoana impozabila distincta din punct de vedere al TVA. Astfel, veniturile realizate de contribuabilii **XXX** si sotia, d-na **XXXX**, conform cotei detinute in contractele de vanzare cumparare (1/3), au fost analizate distinct ca fiind realizate de o persoana impozabila din punct de vedere al TVA.

Perioada reverificata: 2008 - 2009.

Referitor la suma totala de ...lei reprezentand TVA in valoare de ... lei si majorari de intarziere in valoare de ... lei, contestata de catre D-I **XXXX** si d-na **XXXX**, **D.G.F.P.... prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate in perioada 2008-2009 constand in vanzari de terenuri construibile, D-I **XXX** si d-na **XXX**, datoreaza taxa pe valoarea adaugata in valoare de ... lei si majorari de intarziere aferente in valoare de ... lei in conditiile in care au desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si au depasit plafonul de scutire fara a se inregistra ca platitori de taxa pe valoarea adaugata.**

In fapt, in perioada 2008-2009 persoanele fizice **XXX** si **XXX**, in calitate de sotii, au realizat tranzactii constand in vanzari de terenuri construibile.

Urmare a verificarii informatiilor transmise de catre notarii publici si documentelor puse la dispozitie de catre sotii **XXX** si **XXX**, organele de inspectie fiscala au constatat ca acestia au realizat in perioada noiembrie 2008 - 2009 un numar de ...tranzactii in valoare totala de ... lei, activitatea avand caracter de continuitate, fara sa solicite inregistrarea ca persoane impozabile in scopuri de TVA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile realizate de catre contestatori reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care familia **XXX** si **XXX** avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca d-I **XXX** si d-na **XXX** 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.

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

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

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

"ART. 125^1

Semnificația unor termeni și expresii

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

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

În aceste sens este și punctul de vedere transmis de Ministerul Finanțelor Publice -Direcția de legislație în domeniul TVA, care prin adresa înregistrată la DGFP Brașov sub nr.8226/20.01.2011 face următoarea precizare :

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

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

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

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

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

Direcția de Legislație în domeniul TVA concluzionează:

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

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

S-a constatat astfel că la data de 30.09.2008 a fost depășită cifra de afaceri de 35.000 Euro reprezentând plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevăzut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar începând cu data de

10.10.2008 d-l **XXX** sau d-na **XXX** aveau obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA pentru operatiunea de vanzare a terenurilor in conformitate cu prevederile art.152 si art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Deoarece contestatorii nu s-au inregistrat in scopuri de TVA, nu au colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor construibile si nu au declarat si achitat bugetului de stat TVA aferenta acestor venituri, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in valoare de ...lei aferenta veniturilor in valoare de ... lei realizate dupa depasirea plafonului de scutire din vanzarea terenurilor prin ... de contracte de vanzare-cumparare, contracte care se regasesc in Anexa nr. ... "Situatie privind vanzarea imobilelor si calculul final al TVA-ului de plata si a accesoriilor aferente de catre organul de inspectie fiscala" din Raportul de inspectie fiscala nr.... (pag. ...din dosarul cauzei) si care intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat obligatii fiscale accesorii totale in suma de ... lei.

In contestatia formulata, contestatarii sustin ca nu datoreaza bugetului de stat TVA in valoare delei si majorari de intarziere in valoare de ... lei stabilite prin Decizia de impunere nr.... intrucat tranzactiile desfasurate pe perioada 2008-2009 nu determina, potrivit dispozitiilor legale, obligatia de inregistrare ca platitori de TVA .

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 si indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități."*

La art.125¹, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, 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**;*

Art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , coroborat cu prevederile dreptului civil care definesc proprietatea comuna, prevede la alin.(9) și (10):

"ART. 127

Persoane impozabile și activitatea economică

(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".

In conformitate cu prevederile legale aplicabile la data efectuării tranzacțiilor, întrucât bunurile imobile au fost deținute în coproprietate de soți iar pentru livrarea unui imobil este necesar acordul și semnarea celuilalt soț, veniturile obținute de soții **XXX** și **XXXX** au fost tratate de organele de inspecție fiscală ca fiind obținute dintr-o formă de asociere care reprezintă o singură persoană impozabilă, respectiv familia.

Se reține că o familie tratată ca o asociere reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI din Codul fiscal în condițiile în care aceasta desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice cu caracter de continuitate de natură celor prevăzute la alin.(2) al art.127 din Codul Fiscal, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

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

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 precizează:

*"(1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, **obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi***

considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. "

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **excepție facând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**

Astfel o familie 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, familia **XXX și XXX, tratată ca o asocieră**, dobândind calitatea de persoană impozabilă.

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

(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 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 precizează:

“Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici.

(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea

de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

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

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și 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 contestației se reține ca familia **XXX** și **XXX** a realizat în perioada 18.08.2008 - 30.01.2009, ... tranzacții constând în vânzări de terenuri pentru care a încasat venituri în valoare totală de lei.

Din raportul de inspecție fiscală nr.... rezultă că după depășirea plafonului de scutire de 35.000 EUR la data de 30.09.2008 numai ... din tranzacțiile cu terenuri vandute cu contracte de vânzare -cumpărare persoanelor fizice intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, respectiv pozițiile ,... și ...din Anexa nr.... "Situatie privind vânzarea imobilelor și calculul final al TVA-ului de plată și a accesoriilor aferente de către organul de inspecție fiscală" la raportul de inspecție fiscală.

Se reține astfel că familia **XXX** și **XXX**, în perioada 04.12.2008-30.01.2009, au vândut persoanelor fizice, conform contractelor de vânzare cumpărare, ... terenuri intravilane situate în localitatea Cristian, în valoare totală de ... lei, operațiuni care potrivit prevederilor legale în speta sunt taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoana impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA. Deci, persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA.

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 2008-2009,de catre familia **XXX** si **XXX**, respectiv cele ... contracte de vanzare cumparare, 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.

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.

Prin operatiunile pe care le-au desfasurat in perioada 2008-2009, familia **XXX** si **XXX** au 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 familia **XXX** si **XXX**, tratata ca o asociere, are calitatea de persoana impozabila, 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 adaugata, 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 2008-2009, rezulta ca familia **XXX** si **XXX** a depasit plafonul de scutire in luna septembrie 2008, devenind astfel platitoare de taxa pe valoarea adaugata incepand cu luna noiembrie 2008, avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitoare de taxa pe valoare adaugata pana la data de 10.10.2008, 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 contribuabili.

In drept, art.153 alin.6 si 7 din Codul Fiscal precizeaza:

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

(7) *În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.*

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

La încadrarea în sfera TVA a terenurilor intravilane vândute s-a ținut seama și de prevederile art.2, lit.d) din Legea nr.18/1991, republicată, Legea fondului funciar:

“Art.2

In funcție de destinație, terenurile sunt:

d) terenuri din intravilan , aferente localităților urbane și rurale, pe care sunt amplasate construcțiile, alte amenajări ale localităților, inclusiv terenurilor agricole și forestiere;”

Pe de altă parte la art.1, ANEXA 1 din Ordinul 897/798/2005 pentru aprobarea Regulamentului privind conținutul documentațiilor referitoare la scoaterea terenurilor din circuitul agricol.

“ Art.1

(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 intravilanul localităților, cu precădere pe cele cu folosințe neagricole sau cu folosințe inferioare și slab productive, cu respectarea prevederilor art.92 din aceeași lege.”

Conform anexei 2 din Legea 350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, conform căruia “ Teritoriu intravilan - 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 executia de construcții și amenajări. De regulă intravilanul se compune din mai multe trupuri (sate sau localități suburbane componente)”

și ale art.4, alin.(1) din HG nr.525/1996 pentru aprobarea Regulamentului general de urbanism:

“ 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.”

De asemenea, în anexa 2 din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții:

“ 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 in circuitul agricol sau avand o alta destinatie, in cadrul caruia este permisa realizarea de constructii, in conditiile legii.

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

Din toate cele precizate mai sus rezulta ca pe terenurile situate in intravilan se pot efectua constructii, incadrandu-se in prevederile art.141, alin.(2), lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , conform carora, "(...) *scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil*".

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

Din Certificatul de urbanism nr. ... emis de Primaria comunei ... (pag. ... la dosarul cauzei) rezulta ca:

"1. Regimul juridic - Imobilul este situat in intravilanul comunei ... , CF nr. ..., nr. top ... nr. cad. ... arabil de ... mp, proprietatea privata ... cu 1/3, ... cas. cu ... cu 1/3, ...cas. cu cu 1/3 constructiei asupra terenului;

Suprafata terenului pentru care se solicita certificatul de Urbanism : mp

2. Regimul economic

Folosinta actuala: zona de locuinte si functiuni complementare;

Destinatia terenului, stabilita prin documentatiile de urbanism - Zona de locuinte si functiuni complementare."

deci terenurile care au fost tranzactionate sunt constructibile, incadrandu-se in prevederile art. 141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care precizeaza:

"(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 constructibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:***

1. teren constructibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;"

Prin urmare, avand in vedere ca familia **XXX** si **XXX** au desfasurat activitati economice cu caracter de continuitate iar tranzactiile cu terenuri intravilane constructibile 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, conform contractelor de vanzare- cumparare, 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...., contestata de petenti, precizam:

Majorarile de intarziere in valoare de ... lei au fost calculate de organele de inspectie fiscala, pe perioada 26.01.2009-31.05.2010 (data incheierii Raportului de inspectie fiscala initial nr.), 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 contestatarilor 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 contestatiilor formulate de catre d-l **XXX** si d-na **XXX**, inregistrate 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 ... in termen de 6 luni de la data comunicarii conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,