

**DECIZIA NR. 322**  
din 2011

Directia generala a finantelor publice ..., Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P. Brasov- Activitatea de Inspectie Fiscala-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice ..., privind solutionarea contestatiilor depuse de catre petentii **XXX si XXX - sot -sotie**, ambii cu domiciliul in localitatea ..., 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 XXXX - 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 conexasia 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 conexasia 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. Brasov este investita cu solutionarea contestatiilor formulate de catre petentii **XXX si XXX - sot -sotie, tratati ca asociere.**

**I. Petentii XXX si XXX - sot -sotie**, 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:

Petentii 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.

Petentii 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.

Petentii 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, petentii sustin ca trecerea suprafetelor de teren in intravilanul localitatii ... a avut loc fara insa a se efectua scoaterea din circuitul agricol.

Petentii 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 petentii 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, petentii 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 **XXXX 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 **XXXX** 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 **XXXX** in coproprietate cu sotia, d-na **XXX**, 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 **XXX** 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 au 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 construibile 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 incheiate dupa depasirea plafonului de scutire.

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 **XXX** si sotia, d-na **XXX** l-au imputernicit pe d-l .... domiciliat ..., 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 ... .. 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 ... si ..., familia ... si ..., 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 **XXX**, 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 **XXX** si d-na **XXX**, **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-l **XXX** sotia **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-l **XXX** si d-na **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

*Semnificatia unor termeni si 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";*

In acest sens este si punctul de vedere transmis de Ministerul Finantelor Publice -Directia de legislatie in domeniul TVA, care prin adresa inregistrata la DGFP ... sub nr.8226/20.01.2011 face urmatoarea precizare :

Referitor la notiunea de proprietate comuna, conform unei opinii a Directiei Generale Juridice exprimate in anul 2008 intr-o speta similara, rezulta urmatoarele:

*"Dreptul civil defineste proprietatea comuna ca fiind acea forma de proprietate in care prerogativele dreptului apartin impreuna si concomitent mai multor persoane. Proprietatea comuna are doua forme de existenta: **proprietatea comuna pe cote parti si proprietatea in devalmasie.***

***Proprietatea comuna in devalmasie** reprezinta proprietatea comuna a sotilor asupra bunurilor comune. In aceasta situatie, nici dreptul de proprietate si nici bunul nu sunt divizate, determinate, cunoscute. **Prin urmare, vanzarea unui imobil care apartine ambilor sotii este considerata un act de dispozitie, oricare dintre sotii poate instraina un imobil, cu conditia de a avea acordul expres al celuilalt sot, proprietar comun".***

Prin urmare , din punct de vedere al TVA, familia actioneaza similar unei asocieri in participatiune, insa, plecand de la definitia proprietatii comune a sotilor asupra bunurilor comune, livrarea unui imobil sau a oricarui bun detinut in coproprietate nu poate fi o decizie independenta a unuia dintre sotii, fiind necesare acordul si semnatura celuilalt pentru efectuarea livrarii.

In aceste conditii, doar unul dintre coproprietari va fi desemnat sa actioneze in numele asocierii, iar acesta va fi si titularul drepturilor si obligatiilor legale privind taxa pe valoarea adaugata. Pe cale de consecinta, se considera ca niciunul din sotii nu ar putea actiona de o maniera independenta in sensul art.127 alin.(1) din Codul fiscal, persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata pentru activitatile desfasurate fiind familia".

Directia de Legislatie in domeniul TVA concluzioneaza:

"Plafonul de scutire de TVA prevazut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal se calculeaza in acest caz pe familie, avandu-se in vedere cifra de afaceri anuala realizata, aferenta tuturor activitatilor desfasurate de sotii in numele asocierii".

In aceste conditii, la depasirea plafonului de scutire la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, unul dintre sotii **XXX** si **XXXX** aveau obligatia sa se inregistreze ca platitor de

taxa pe valoare adaugata si sa respecte toate prevederile legale in domeniul taxei pe valoarea adaugata.

S-a constatat astfel ca la data de 30.09.2008 a fost depasita cifra de afaceri de 35.000 Euro reprezentand plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevazut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar incepand 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 dupa depasirea plafonului de scutire 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 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 de ... lei 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.125<sup>1</sup>, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*"(1)În sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au următoarele semnificatii:[...]*

*18. **persoană impozabilă** are înțelesul art. 127 alin. (1) si reprezintă persoana fizică, **grupul de persoane**, institutia publică, persoana juridică, precum si **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 ) si (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, intrucat bunurile imobile au fost detinute in coproprietate de sotii iar pentru livrarea unui imobil este necesar acordul si semnarea celuilalt sot, veniturile obtinute de sotii **XXX** si **XXX** au fost tratate de organele de inspectie fiscala ca fiind obtinute dintr-o forma de asociere care reprezinta o singura persoana impozabila, respectiv familia.

Se retine ca o familie tratata ca asociere reprezinta o 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 si 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 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 asocieră în participativă, dobândind calitatea de persoană impozabilă.

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

*(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:*

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

iar la pct.66 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a 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:

*“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 accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”*

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca familia **XXX** si **XXX** a realizat in perioada 18.08.2008 - 30.01.2009, ...tranzactii constand in vanzari de terenuri pentru care a incasat venituri in valoare totala de ... lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr..... rezulta ca dupa depasirea plafonului de scutire de 35.000 EUR la data de 30.09.2008 numai ... din tranzactiile cu terenuri vandute cu contracte de vanzare -cumparare persoanelor fizice intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, respectiv pozitile ... si ... din Anexa nr.... "Situatie privind vanzarea imobilelor si calculul final al TVA-ului de plata si a accesoriilor aferente de catre organul de inspectie fiscala" la raportul de inspectie fiscala.

Se retine astfel ca familia **XXX** si **XXX**, in perioada 04.12.2008-30.01.2009, au vandut persoanelor fizice, conform contractelor de vanzare cumparare, ... terenuri intravilane situate in localitatea ..., in valoare totala de ... lei, operatiuni care potrivit prevederilor legale in speta sunt taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

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.

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 acesta 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.

Prin operatiunile pe care le-au desfasurat in perioada 2008-2009, sotii **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**, tratati ca 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 contestatoarele 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**, **tratata ca asociere**, 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 folosință neagricolă sau cu folosință inferioară și slab productivă, 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 executarii constructiilor pe terenurile agricole din intravilan este permisa pentru toate tipurile de constructii si amenajari specifice localitatilor, cu respectarea conditiilor impuse de lege si de prezentul regulament.*

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

*“ Intravilanul localitatii*

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

*Intravilanul se poate dezvolta prin extinderea in extravilannumai 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) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:*

*f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. **Prin excepție,***

*scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren constructibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:*

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

Prin urmare, având în vedere ca familia **XXX** și **XXX** a desfășurat activități economice cu caracter de continuitate iar tranzacțiile cu terenuri intravilane constructibile sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au colectat suplimentar TVA în valoare de ... lei asupra veniturilor în valoare de ... lei realizate din tranzacționarea unor terenuri intravilane constructibile, conform contractelor de vânzare-cumpărare, fapt pentru care urmează a se respinge contestația pentru acest cap de cerere.

Referitor la majorările de întârziere în valoare de ...lei stabilite prin Decizia de impunere nr....., contestată de petenti, precizăm:

Majorările de întârziere în valoare de .... lei au fost calculate de organele de inspecție fiscală, pe perioada 26.01.2009-31.05.2010 ( data încheierii Raportului de inspecție fiscală inițial nr. ...), aferente TVA stabilită suplimentar de plată în valoare de ... lei.

Majorările de întârziere au fost stabilite în conformitate cu prevederile art.120 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală 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 reține că stabilirea în sarcina contestatarilor de majorări de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul iar întrucât în ceea ce privește debitul de natură taxei pe valoarea adăugată în valoare de ...lei contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, contestația se va respinge și pentru suma de .... lei potrivit principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se,

**DECIDE**

Respingerea ca neintemeiata a contestatiilor formulate de catre d-l **XXX** si d-na **XXX**, inregistrate la D.G.F.P.... 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,