

DECIZIA NR.5662014

privind reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de catre
X,
inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr...../20.03.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor PubliceServiciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre **X** din comuna, str., nr....., jud., prin adresa inregistrata sub nr...../20.03.2014, cu privire la reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr...../09.02.2011, depusa la D.G.F.P..... sub nr...../10.03.2011 prin Cabinet de avocat **X**.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala 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 nedeclarate organelor fiscale nr...../09.02.2011 si Raportul de inspectie fiscala nr...../09.02.2011, prin care s-au stabilit suplimentar de plata obligatii fiscale in valoare totala de lei, care se compun din:

- lei reprezentand TVA de plata
- lei reprezentand majorari de intarziere/ dobanzi de intarziere aferente TVA de plata
- lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA de plata

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere nr...../09.02.2011, in data de 10.02.2011 si de data depunerii contestatiei la DGFP in data de 10.03.2011, conform stampilei acestei institutii.

Prin Decizia nr..... din 13.05.2011, D.G.F.P.....Biroul de Solutionare a Contestatiilor a dispus suspendarea solutionarii cauzei cu privire la suma totala de lei reprezentand TVA si accesorii aferente TVA de plata pana la solutionarea definitiva a dosarului penal nr./...../2011 aflat in curs de solutionare la Parchetul de pe Langa Tribunalul

Impotriva Deciziei nr...../13.05.2011, d-l **X** si d-na **X** au formulat actiune la instanta de judecata comperenta, aceasta formand obiectul dosarului/...../2011 aflat pe rolul Curtii de Apel

Solutionand cauza din dosarul nr...../...../2011, Curtea de Apel prin Sentinta nr...../...../05.12.2011 a admis actiunea formulata de reclamantii **X** si **X**, a anulat Decizia nr...../13.05.2011 emisa de D.G.F.P..... si a obligat pe parata D.G.F.P..... sa solutioneze pe fond contestatia formulata de reclamantii **X** si **X** impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr...../09.02.2011 si Raportul de inspectie fiscala nr...../09.02.2011, emise de organul de control fiscal din cadrul D.G.F.P.....-Activitatea de Inspectie Fiscala.

Impotriva Sentintei nr...../...../05.12.2011 emisa de Curtea de Apel in dosarul nr...../...../2011, D.G.F.P..... prin Serviciu Juridic a formulat recurs la Inalta Curte de Casatie si Justitie.

Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia nr...../25.02.2014 a respins recursul declarat de D.G.F.P..... impotriva Sentintei nr./...../05.12.2011 a Curtii de ApelSectia de Contentios Administrativ si Fiscal, ca fiind nefondat.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 si art.209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala si dispozitiile din Sentinta nr...../...../05.12.2011 emisa de Curtea de Apel ramasa irevocabila prin Decizia nr...../25.02.2014 a Inaltei Curtii de Casatie si Justitie, D.G.R.F.P. se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de catre **X** si d-na **X**.

I.D-I **X** si d-na **X** contesta Decizia de impunere nr...../09.02.2011 si Raportul de inspectie fiscala nr...../09.02.2011 si solicita anularea actelor contestate prin care s-au stabilit suplimentar de plata obligatii fiscale reprezentand TVA in valoare de..... lei, majorari de intarziere/ dobanzi in valoare de lei si penalitati de intarziere in valoare de lei.

In sustinerea contestatiei D-I **X** si d-na **X** prezinta urmatoarele argumente:

Este eronata tratarea lor ca "asociere" in sensul OMFP nr.1415/2009 deoarece calitatea de coproprietari a terenurilor este un efect legal al casatoriei asa cum prevede art.30 din Codul familiei si nu a rezultat dintr-o asociere ci din casatorie.

Totodata sustin ca nu pot fi tratati ca asociere deoarece cu privire la TVA nu sunt persoane persoane impozabile separat, individual; precizeaza ca ambii au semnat contractele de vanzare-cumparare dar au facut acest lucru nu in virtutea unei asocieri ci doar in calitate de sotii care cumpara sau vand bunuri ce intra sau ies in si din comunitatea de bunuri.

Astfel, contestatorii sustin ca nu au desfasurat nicio operatiune sau activitate economica asa cum se arata in O.M.F.P.NR.1415/2009.

In ceea ce priveste calificarea lor ca persoane impozabile, contestatorii sustin ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au considerat ca sunt persoane impozabile desfasurand activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in conformitate cu prevederile art.127 alin. (1) si (2) din Codul fiscal, ei neavand calitatea de producatori, comercianti sau prestatori de servicii.

Contestatorii sustin ca tranzactiile imobiliare pe care le-au efectuat "nu au rezultat din exploatarea bunurilor imobile si nici nu au avut caracter de continuitate, asa cum se intelege din Codul Fiscal si Normele Metodologice de aplicare a acestuia".Sustin ca imobilele care au facut obiectul tranzactiilor, au fost achizitionate si urmau a fi utilizate in scop personal pentru realizarea unei ferme, terenurile avand la data achizitiei statut extravilan. Instrainarea acestor imobile s-a datorat imposibilitatii realizarii scopului pentru care au fost achizitionate respectiv ferma.

Totodata contestatorii sustin ca au achitat impozitul pe venit aferente fiecarei operatiuni si considera ca a achitat integral operatiunile din punct de vedere fiscal.

Referitor la incadrarea activitatii de vanzare terenuri in categoria celor ce asigura venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor,contestatorii apreciaza ca "interpretarea prin extindere a textului art. 127 alin.(2) din Codul Fiscal, de la activitati de exploatare (inchiriere) la cele de vanzare reprezinta o adaugire nepermisa la text. Aceasta adaugire nu se sprijina pe nici un rationament logic deoarece intre o vanzare de terenuri si obtinerea de venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor nu exista nici o legatura ", considerand astfel ca aplicarea legii fiscale de catre organele de inspectie fiscala este una extensiva.

Contestatorii sustin ca in mod eronat organele fiscale au considerat instrainarile de terenuri ca operatiuni comerciale deoarece pentru realizarea lor au efectuat o serie de cheltuieli cu dezmembrarea. Operatiunile de dezmembrare si celelalte cheltuieli efectuate in scopul instrainarii au fost necesare pentru ca, terenul nu putea fi instrainat.

In concluzie contestatorii sustin ca nu au calitatea de comercianti si operatiunile incheiate de ei 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.

Contestatorii considera ca nu datoreaza TVA aferent acestor tranzactii pentru ca nu au desfasurat o activitate economica si nu au calitatea de comercianti, producatori sau prestatori de servicii iar tranzactiile efectuate nu au determinat un venit cu caracter de continuitate.

Avand in vedere cele prezentate, contestatorii solicita admiterea contestatiei si anulara Deciziei de impunere nr..... din 09.02.2011 si a Raportului de inspectie fiscala nr...../09.02.2011.

II. Prin Decizia de impunere nr...../09.02.2011, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.....Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar de plata in sarcina d-l **X** si d-na **X**, sot - sotie, tratati ca asociere, TVA in valoare de..... lei si majorari de intarziere/dobanzi in valoare de lei si penalitati de intarziere aferente in suma de lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr...../09.02.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...../09.02.2011, contestata de catre D-l **X** si d-na **X**, sot - sotie, tratati ca asociere, rezulta urmatoarele:

Potrivit "listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, D-l **X** figureaza cu 35 tranzactii imobiliare efectuate intre anii 2006-2008 in urma carora a obtinut venituri totale in suma de lei iar d-na **X** figureaza cu un numar de 11 vanzari de imobile efectuate in perioada 2007-2008 in urma carora a obtinut venituri de lei.

Avand in vedere ca bunurile vandute sunt detinute in coproprietate de ambii soti, 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.154 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.57 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 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 verificarea efectuata de echipa de inspectie a rezultat ca in perioada 2006 - 2008 contribuabilii au efectuat 44 de tranzactii imobiliare pentru care au incasat suma 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 terenuri intravilane situate in localitatea, operatiuni taxabile din punct de vedere TVA si terenuri extravilane.

Tranzactiile imobiliare s-au desfasurat pe perioada 2006 - 2008 iar activitatea desfasurata de contribuabili a fost realizata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Astfel, potrivit prevederilor legale in vigoare, contestatarii aveau obligatia sa se inregistreze ca persoane impozabile in scopuri de TVA si sa plateasca TVA.

Din contractele prezentate in timpul inspectiei fiscale a rezultat ca la data de 31.10.2006 a fost depasita cifra de afaceri de..... lei 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 31.10.2006, contestatarii trebuiau sa se inregistreze la organul fiscal in

termen de 10 zile (10.11.2006), devenind astfel platitori de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.12.2006, lucru care nu a fost realizat.

Avand in vedere ca d-l **X** si d-na **X**, sot - sotie, au efectuat un numar de 44 tranzactii imobiliare in perioada 2006-2008 constand in vanzarea de terenuri si nu s-au inregistrat in scopuri de TVA, nu au colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor si nu au declarat si achitat bugetului de stat TVA aferenta acestei operatiuni, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in valoare de lei aferenta veniturilor in valoare de lei realizate din vanzarea bunurilor imobile prin 39 de 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, dobanzi in cuantum de 0,05% pe zi in valoare de lei conform art.I, pct.10 si art.III alin.(1) din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003, dobanzi in cuantum de 0,04% pe zi in valoare de lei conform art.I pct.2 din OUG nr.88/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 si penalitati de intarziere in suma de lei calculate potrivit prevederilor art.120¹ din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

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

Perioada verificata:01.01. 2006 -31.12.2009

1) Referitor la argumentul d-lui X si d-nei X potrivit caruia casatoria celor doi nu poate fi tratata ca si asociere in scop economic, mentionam:

Din contractele de vanzare cumparare existente in copie la dosarul contestatiei, rezulta ca acestea sunt incheiate de sotii **X** si **X** in calitate de vanzatori si diverse persoane fizice in calitate de cumparatori.

Din declaratiile formular 208, depuse de notari reise ca **X** si **X** sunt beneficiarii intregului venit aferent cotei de proprietate detinuta.

In conditiile in care bunurile vandute au fost detinute in coproprietate cu sotia/sotul organele de inspectie fiscala , au analizat din punct de vedere al TVA , contrubuuabilii **X** si **X**, ca reprezentand o forma de asociere in scopuri economice fara personalitate juridica, in conformitate cu prevederile art.154 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006, potrivit caruia:

“În înțelesul taxei pe valoarea adăugată, o asociere sau altă organizație care nu are personalitate juridică se consideră a fi o persoană impozabilă separată, pentru acele activități economice desfășurate de asociați sau parteneri în numele asociației ori organizației respective, cu excepția asociațiilor în participațiune constituite exclusiv din persoane impozabile române.”

La pct.57 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal dat in aplicarea art.154 din cod, se prevede:

“(1) Orice asociat sau partener al unei asocieri ori organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele

activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.”

La art.125¹ și art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada verificată, se prevăd următoarele:

-art.125¹

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

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

-art.127

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

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

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

De asemenea, în anexa 1B din OMPF nr.1415/2009 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente și formulare utilizate în activitatea de inspecție fiscală la persoane fizice, se prevede:

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

Potrivit prevederilor art.362 din Legea nr.287/2009 privind Codul civil :

“Bunurile dobândite împreună de soți aparțin acestora în proprietate comună pe cote-pari, în condițiile legii. “

Iar la art.635 din același act normativ se prevede:

“Coproprietarii vor împărți beneficiile și vor suporta sarcinile coproprietății, proporțional cu cota lor parte din drept.”

De asemenea potrivit prevederilor art.30 din Codul familiei :

“Bunurile dobândite în timpul căsătoriei, de către soți, sunt, de la data dobândirii lor bunuri comune ale sotilor.

Orice convenție contrară este nulă.

Calitatea de bun comun nu trebuie dovedită.”

La art.35 din Codul familiei se prevede :

“Sotii administreaza si folosesc impreuna bunurile comune si dispun tot altfel de ele.oricare dintre sotii, exercitand singur aceste drepturi este socotit ca are si consimtamantul celuilalt sot.Cu toate acestea, nici unul dintre sotii nu poate instraina si nici nu poate greva un teren sau o constructie ce face parte din bunurile comune, daca nu are consimtamantul celuilalt sot.”

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine faptul ca persoana impozabila din punct de vedere al TVA este persoana fizica sau grupul de persoane capabile sa desfasoare o activitate economica.

Familia actioneaza similar unei asocieri in participatiune, inasa, 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 sot 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.

Prin urmare, 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 TVA fiind familia.

De astfel, in contestatia formulata, contestatorii sustin ca din punct de al TVA nu sunt persoane persoane impozabile separat; precizeaza ca ambii au semnat contractele de vanzare-cumparare dar au facut acest lucru in calitate de sotii care cumpara sau vand bunuri ce intra sau ies in si din comunitatea de bunuri.

In speta, familia X si X a inceput activitatea de instrainare imobile, cu caracter de continuitate, in luna februarie 2006, depasind plafonul de scutire de..... lei prevazut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal in vigoare in anul 2006, in data de 01.12.2013 urmare a tranzactionarii a trei terenuri in perioada 01.02.2006-23.10.2006, pentru care a incasat suma de lei (echivalentul a..... euro), conform celor doua Contractelor de vanzare-cumparare autentificate sub nr..... din 01.02.2006 la X si X si Contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr..... din 23.10.2006 la X.

Urmare a depasirii plafonului de scutire,contribuabilii tratati ca asociere aveau obligatia ca in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a fost atins sau depasit plafonul de scutire, respectiv pana la data de 10.11.2006, potrivit prevederilor art.153 alin.(1) si art.152 alin.(3) din Codul fiscal in vigoare in anul 2006, sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, devenind astfel platitori de TVA din data de 01.12.2006.

Astfel potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au constatat ca d-l X si d-na X, sot-sotie, au desfasurat, prin asociere , activitate economice pentru care aveau obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA.

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

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

2.Referitor la taxa pe valoarea adaugata in valoare de lei stabilita de plata prin 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...../09.02.2011, contestata de catre dl. X SI d-na X,sot-sotie, tratati ca asociere, D.G.R.F.P..... prin

Serviciul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate in perioada 15.10.2007- 14.11.2008 constand in vanzari de terenuri intravilane construibile, contestatorii datoreaza bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata in valoare de lei in conditiile in care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate, a depasit plafonul de scutire si nu s-au inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata la data depasirii plafonului de scutire.

In fapt, urmare a verificarii informatiilor transmise de M.F.P.-ANAF potrivit "listei nominale beneficiar de venit conform declaratiei 208", a informatiilor transmise de catre notarii publici si documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala de catre d-l **X** si **X**, s-a constatat ca, in perioada 01.02.2006-14.11.2008, PF **X** si **X** sot-sotie, au realizat un numar de 44 tranzactii imobiliare constand in transferul prin vanzare a dreptului de proprietate al bunurilor imobile reprezentand terenuri intravilane construibile, terenuri extravilane, pentru care a incasat suma totala de lei .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile efectuate de catre PF **X** si **X**, sot-sotie, au caracter economic (exploatarea bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate) iar acestia au realizat venituri cu caracter de continuitate (vanzari succesive de terenuri) dintre care o parte sunt scutite de TVA si o alta parte nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, pentru care aveau obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile in decursul unui an fiscal.

S-a constatat ca in luna octombrie 2006 a fost depasita cifra de afaceri de lei reprezentand plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevazut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal astfel ca, PF **X** si **X**, sot-sotie, tratati ca asociatie, trebuiau sa devina platitori de TVA incepand cu data de 01.12.2006, conform prevederilor art.152 si art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile art.70 alin.(1) si alin.(5) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Deoarece contestatorii nu s-a 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 veniturilor obtinute din tranzactiile cu terenuri, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina **X** si **X**, sot-sotie, tratati ca asociere, TVA de plata in valoare de lei asupra valorii totale a tranzactiilor ce nu sunt scutite de TVA conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv la o baza impozabila in suma de lei aferenta a 39 de tranzactii care intra in sfera de aplicare a TVA respectiv Contractele de vanzare cumparare enumerate la pozitiile 4-27, 29-38, 40-44 din tabelul in scris in Raportul de inspectie fiscala nr...../26.08.2009.

In drept, art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007, precizeaza:

"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); "*

Potrivit prevederilor legale invocate, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plată pe teritoriul României, în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art. 127 alin. (1) iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

Neindeplinirea cumulativă a condițiilor prevăzute la art. 126 alin. (1) conduce la scoaterea din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată a respectivei operațiuni.

Asadar, printr-o interpretare per a contrario o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a) - lit. d) art. 126 alin. (1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct. 1 alin. (1) respectiv pct. (2) alin. (1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a art. 126 alin. (1) din Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

"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 modificările și completările ulterioare, prevede:

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

20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;"

La art. 125^M din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

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

*20. **persoană neimpozabilă** reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;*

*21. **persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă;***

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate se reține că o persoană fizică sau un grup de persoane reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI din Codul fiscal, în condițiile în care aceasta desfășoară, de o manieră independentă și

indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

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

La pct.2 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind codul fiscal, date in explicitarea art.127(2) din Cod , in vigoare pana la data de 31.12.2006 se prevede:

"(1) Nu are caracter de continuitate, 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.

(2) Livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate în mod gratuit de organizațiile fără scop patrimonial nu sunt considerate activități economice."

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, in vigoare dupa data de 01.01.2007 , 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 enuntate, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale nu se considera a fi desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile, **excepție facand situatiile in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate**, in atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.

Directiva 112/2006 CE , art.9 alin.(1) paragraful 2, califica exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economica daca este facuta in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate iar la art.12 din Directiva se arata ca, statele membre pot considera ca persoana impozabila orice persoana care efectueaza, ocazional, activitatile prevazute la art.9 alin.(1) paragraful 2 si in special una dintre urmatoarele operatiuni:

a) livrarea unei cladiri sau a unor parti ale unei cladiri si a terenului pe care se afla cladirea ,

b) livrarea de terenuri construibile

Potrivit Hotararii Curtii Europene de Justitie in cauza 186/1989(W.M.Van Tiem v Staatssecretaris van Financien)punctul 18, in conformitate cu principiul neutralitatii sistemului TVA "termenul de exploatare"se refera la toate operatiunile, oricare ar fi forma

juridica a acestora, efectuate in scopul obtinerii de venituri, avand un caracter de continuitate.

Inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA este reglementata la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare in anul 2006, care dispune:

“(1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe.”

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

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 200.000 lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii.[...]

În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.”

iar la pct.56 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.152 din cod in vigoare in anul 2006, se prevede:

“(4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

a) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată înainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii. Pe perioada cuprinsă între data constatării de către organele fiscale a nerespectării obligației de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și data înregistrării efective, persoana impozabilă aplică regimul special de scutire prevăzut de art. 152 din Codul fiscal, însă are obligația de a plăti la buget taxa pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în această perioadă;”

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus orice persoana impozabila are obligatia declararii inceperii activitatii sale ca persoana impozabila, precum si obligatia inregistrarii ca

platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in situatia in care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de lei (ron) pe an, regimul de scutire operand asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

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

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

“(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

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

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

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

Potrivit prevederilor legale enunțate, este scutita de taxa pe valoarea adaugata livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita precum si a oricarui teren. Totodata, legiuitorul, in cadrul aceluiasi aliniat **stipuleaza, ca exceptie**, ca persoana impozabila care efectueaza livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui **teren construibil, nu beneficiaza de scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru aceasta livrare**, daca si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial al taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

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

(2) 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;

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

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

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

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

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

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

In cauza in speta, din documentele existente la dosar, se retine ca P.F. X SI X au realizat in perioada 01.02.2006-14.11.2008, 44 de tranzactii constand in vanzari de terenuri intravilane si extravilane pentru care a incasat venituri in valoare de lei.

Din contractele de vanzare -cumparare existente la dosarul contestatiei rezulta ca tranzactiile cu terenuri s-au efectuat intre P.F.X SI X in calitate de vanzator si persoane fizice, persoane juridice (SC X SRL, SC X SRL) in calitate de cumparatori.

Terenurile care fac obiectul contractelor de vanzare- cumparare se afla **in intravilanul localitatii respectiv 3 terenuri in extravilanul localitatii.**

In contractele de vanzare-cumparare(cele 39 in special), existente in copie la dosarul contestatiei se specifica in mod clar ca loturile de teren vandute se aflau in intravilanul localitatii.

Totodata, din contractelor de vanzare- cumparare reiese ca loturile de teren vandute, in suprafete de aproximativ de 800-1000 mp, au rezultat ca urmare a dezmembrarii in 69 de loturi a unor suprafete mari de teren achizitionate de catre P.F.X SI X prin cumparare si donatie ca bun comun.

Prin urmare, terenurile care fac obiectul celor 39 de contracte de vanzare cumparare, au fost achizitionate de catre contestatori, parcelate in loturi de 800-1000 mp si revandute, constatandu-se astfel caracterul de continuitate a activitatii desfasurate de catre P.F.X SI X.

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.

Persoana impozabila este si cea care exploateaza bunuri corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate iar caracterul de continuitate, in speta, rezulta din multitudinea de vanzari efectuate de contestator(44 tranzactii cu terenuri) intr-o perioada relativ scurta.

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 in vigoare din anul 2007, ***" activitatea economica 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 01.02.2006-14.11.2008 de catre P.F.X SI X, in asociere, respectiv tranzactionarea a 44 de terenuri intravilane, extravilane detinute in coproprietate rezulta ca acestia au obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice si devenind persoane impozabile din perspectiva TVA asa cum sunt definite la articolele de lege mai sus enuntate.

Prin urmare argumentul contestatorilor potrivit caruia nu au calitatea de persoane impozabile din punct de vedere al TVA iar activitatea desfasurata nu se incadreaza in prevederile art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu este real si nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei; quantumul si repetabilitatea tranzactiilor imobiliare derulate de P.F X SI X care au generat venituri din transferul tranzactiilor imobiliare au determinat caracterul de continuitate al veniturilor obtinute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

Avand in vedere ca urmare tranzactiilor imobiliare desfasurate in perioada 01.02.2006-14.11.2008 P.F.X SI X a transferat prin vanzare dreptul de proprietate al bunurilor imobile constand in terenuri construibile pentru care au fost autentificate 41 de contracte de vanzare cumparate cu terenuri construibile si 3 contracte de vanzare cumparare cu terenuri extravilane, rezulta faptul ca aceste operatiuni nu pot fi considerate ocazionale, avand astfel caracter de continuitate.

La pct.2 respectiv pct.3 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind codul fiscal, date in explicitarea art.127(2) din Cod , in vigoare pana la data de 31.12.2006 respectiv dupa data de 01.01.2007, mai sus enuntate, legiutorul precizeaza in mod clar ca ***"obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal."***

Pe cale de consecinta, prin operatiunile pe care le-a desfasurat pe perioada mentionata , contestatorii au avut calitatea de persoana impozabila, cu toate drepturile si

obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii sale ca persoana impozabila din punct de vedere al TVA.

Prin urmare, contestatorii aveau obligatia legala sa solicite indeplinirea tuturor obligatiilor legale in ceea ce priveste inregistrarea in scopuri de TVA si evidentierea operatiunilor economice efectuate.

Ori organele de inspectie fiscala nu au facut altceva decat sa constate neindeplinirea obligatiilor legale si sa inregistreze din oficiu P.F.X SI X, sot-sotie, tracati ca asociatie , in scopuri de TVA incepand cu data de 01.12.2006, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate , sa colecteze TVA aferenta celor 39 de tranzactii imobiliare cu terenuri construibile, impozabile din punct de vedere al TVA.

Referitor la argumentul P.F X SI X potrivit caruia art.127 din Codul fiscal face trimitere la activitatile economice de natura celor aratate la alin.(2) unde nu sunt cuprinse tranzactiile imobiliare, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat potrivit prevederilor art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in concordanta cu principiul de baza al sistemului de TVA potrivit caruia taxa trebuie sa fie neutra , se refera la orice tip de tranzactii indiferent de forma lor juridica , astfel cum se mentioneaza in precizarile Curtii Europene de Justitie in cazurile C-186/89 Van Tiem , C-306/94 Regle Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA(EDM) .

Este de retinut ca art.127 alin.(2) din Codul fiscal reprezinta transpunerea in legislatia nationala a dispozitiilor art.9 alin.(1) din Directiva 112/2006/CE privind sistemul comun al TVA.

Prin urmare aceste prevederi constituie baza legala pentru a considera ca "exploatarea "bunurilor cuprinde inclusiv operatiunea de vanzare a bunurilor.

Afirmatia contestatorilor potrivit careia imobilele care au facut obiectul tranzactiilor, au fost achizitionate si urmau a fi utilizate in scop personal pentru realizarea unei ferme, iar instrainarea acestor imobile s-a datorat imposibilitatii realizarii scopului pentru care au fost achizitionate respectiv ferma nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca terenurile care fac obiectul prezentei contestatii au fost achizitionate in anul 2006 iar contestatorii au procedat la dezmembrarea lor in 69 de loturi si vanzarea loturilor formate catre diverse persoane fizice in perioada 2006-2008.

Obiectul contractele de vanzare cumparare incheiate intre P.F.X SI X in calitate de vanzatori si diverse persoane fizice il constituit terenuri rezultate din dezmembrarea unor parcele de teren care au fost introduse in intravilanul com..... in baza H.C.L...../01.10.2007 care a probat "PUG-com....."

Din contractele de vanzare cumparare existente la dosarul contestatiei rezulta ca vanzatorii au donat Primariei parcela de teren cu nr. Top/...../....., nr.cadarabil in suprafata dem.p. pentru asigurarea drumului de acces la terenurile ce s-au vindut pentru terenurile in speta.

Chiar si terenurile situate in extravilanul localitatii au fost vandute in anul 2006 respectiv 2008.

In cauzele C180/2010 si C181/2010 privind TVA, Curtea Europeana de Justitie declara ca:

"Livrarea unui teren destinat constructiei trebuie considerata supusa taxei pe valoarea adaugata in temeiul legislatiei nationale a uni stat membru in cazul in care statul respectiv face uz de posibilitatea prevazuta la art.12 alin.(1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, astfel cum a fost modificata prin Directiva 2006/138/CE a Consiliului din 19 decembrie 2006,

independent de caracterul permanent al operatiunii sau de aspectul daca persoana care a efectuat livrarea exercita o activitate de producator, de comerciant sau de prestator de servicii, in masura in care aceasta operatiune nu constituie simpla exercitare a dreptului de proprietate de catre titular.

O persoana fizica ce a exercitat o activitate agricola pe un teren recalificat drept teren destinat constructiei, in urma unei modificari a planurilor de amenajare a teritoriului, intervenita din motive independente de vointa acestei persoane, nu trebuie considerata persoana impozabila in scopuri de taxa pe valoarea adaugata in sensul articolului 9 alin.(1) si al articolului 12 alin.(1) din Directiva 2006/112 astfel cum a fost modificata prin Directiva 2006/138, daca vinde terenul respectiv in ipoteza in care aceste vanzari se inscriu in cadrul administrarii patrimoniului privat al acestei persoane.

Daca in schimb aceasta persoana, in vederea realizarii vanzarilor mentionate, ia masuri active de comercializare a terenului prin utilizarea unor mijloace similare celor adoptate de un producator, de un comerciant sau de un prestator de servicii in sensul articolului 9 aliniatul(1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 astfel cum a fost modificata prin Directiva 2006/138, aceasta persoana trebuie considerata ca exercita o activitate economica in sensul articolului mentionat si in consecinta trebuie considerata persoana impozabila in scopuri de taxa pe valoarea adaugata."

In cauza in speta,dupa cum am aratat si mai sus, P.F.X SI X in vederea realizarii vanzarilor de loturi construibile au luat masuri active de comercializare ca orice comerciant, parceland terenurile, delimitandul-le , trasand drumuri de acces, motiv pentru care afirmatia contestatorilor nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei.

De asemenea nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatia contestatorilor ca nu ar calitate de comercianti avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate respectiv art.126, art.127 din Codul fiscal precum si cauzele C180/2010 si C181/2010 privind TVA emise Curtea Europeana de Justitie.

Referitor la sustinerea contestatorilor potrivit careia raporturile incheiate au caracter civil si nu comercial, mentionam:

Contractele de vanzare- cumparare in baza carora s-a transferat dreptul de proprietate asupra terenurilor in cauza s-au incheiat in baza Codului civil dar veniturile obtinute din vanzarea acestor terenuri sunt impozitate in conformitate cu prevederile legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care la art.1 alin.(3) prevede:

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

Mai mult, legea speciala se aplica prioritar legii generale.

Sustinerile contestatorilor ca ar fi achitat impozitul pe venit aferent fiecărei operatiuni nu are relevanta in speta.

Articolul 77[^]1 alin.(4) din Titlu III din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2007, in baza caruia contribuabilul sustine ca a achitat impozit pe venit, reglementeaza impozitul datorat de contribuabil, respectiv persoana fizica careia ii revine obligatia de plata a impozitului, la transferul dreptului de proprietate si al dezmembramentelor acestuia , prin acte juridice intre vii asupra constructiilor de orice fel si a terenurilor aferente acestora, precum si asupra terenurilor de orice fel fara constructii, obligatia calcularii si incasarii impozitului revenind notarului public.

Prin urmare acest articol nu face referire si nu exclude obligatia de inregistrare in scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectueaza tranzactii cu bunuri imobile din

patrimoniul personal, obligatie care revine X SI X avand in vedere ca acestea au obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice si devenind persoane impozabile din perspectiva TVA, in asociere, asa cum s-a retinut prin prezenta decizie, conform prevederilor Titlului VI Taxa pe valoarea adaugata din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare argumentele prezentate de contestatori in contestatia formulata nu sunt de natura sa modifice cele dispuse de organele de inspectie fiscala prin actele administrativ fiscal contestate.

Astfel, se retine ca P.F.X SI X au calitate de persoane impozabile din anul 2006 desfasurand activitati economice urmare a tranzactiilor imobiliare derulate cu caracter de continuitate precum si faptul ca bunurile tranzactionate constau in vanzarea de terenuri construibile, operatiune ca intra in sfera de aplicare a TVA prin indeplinirea conditiilor prevazute la art.126 alin.(1) din Codul fiscal , pentru care contestatorii aveau obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA in conditiile in care au depasit plafonul de scutire de lei respectiv pana la data de 10.11.2006, devenind platitori de TVA din data de 01.12.2006, obligatie de nu a fost indeplinita.

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

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca organele de inspectie fiscala, la stabilirea bazei impozabile au avut in vedere 39 de contracte de vanzare-cumparare incheiate in perioada 15.10.2007-14.11.2008, prin care s-au tranzactionat terenuri construibile care, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate reprezinta operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Organele de inspectie au colectat TVA in valoare de..... lei asupra tranzactiilor cu terenuri construibile in valoare totala de lei realizate de catre PF X si X , pe perioada 15.10.2007-14.11.2008, in conformitate cu prevederile art.128 coroborat cu prevederile art.134, art.134¹, art.134² si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile pe perioada verificata ,astfel:

-art.128

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

-art.134

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

(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.

-art.134¹

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

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

-art.134²

“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;”

-art.137

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

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

-art.140

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

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca organele de inspectie fiscala au aplicat cota standard de 19% prevazuta de art.140 din Codul fiscal asupra veniturilor incasate de catre peroanele fizice **X SI X** respectiv asupra veniturilor in valoare de lei incasare de contribuabili din vanzarea celor 39 de terenuri construibile tranzactionate in perioada 15.10.2007-14.11.2008.

Prin urmare, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul contestatiei precum si faptul ca PF **X SI X**, in calitate de sot si sotie, au desfasurat activitati economice cu caracter de continuitate iar tranzactiile cu terenuri construibile sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA in valoare de lei asupra veniturilor in valoare de lei realizate din tranzactionarea a 39 de terenuri intravilane construibile, fapt pentru care in temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul 450/2013 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de catre d-l **X** si d-na **X** impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale

stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr...../09.02.2011 si Raportul de inspectie fiscala nr...../09.02.2011, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in valoare de lei.

Referitor la accesoriile in valoare totala de lei stabilite prin Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr...../09.02.2011, contestate de catre d-l X si X, mentionam:

Organele de inspectie fiscala prin 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 nedeclarate organelor fiscale nr...../09.02.2011 aferent TVA de plata in valoare de..... lei, au calculat, pe perioada 26.11.2007-30.06.2010 majorari de intarziere in valoare de lei, pe perioada 01.07.2010-07.02.2011 dobanzi in valoare de lei si penalitati de intarziere in valoare de lei.

Accesoriile au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

*"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.**"*

-art.119 din O.G. nr.92/2003, republicata,

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

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

-art.120 din O.G. nr.92/2003, republicata, in vigoare pe perioada februarie 2009-iunie 2010

"(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."

Conform art. I pct. 10 și art. III alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010 începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 119, 120 se modifică și va avea următorul cuprins:

-art.119

1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

-art.120

“(1) Dobânzile 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 dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

respectiv după data de 01.10.2010

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

iar în conformitate cu prevederile art.120¹ din același act normativ :

“(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în cazul în care persoana impozabilă nu solicită înregistrarea în scopuri de TVA urmare a depășirii plafonului de scutire, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată precum și accesoriile aferente, de la data la care ar trebui să fie înregistrată în scopuri de TVA.

De asemenea, se reține că, majorările de întârziere/ dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsuri accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a respins ca neintemeiată contestația cu privire la TVA în valoare de lei iar accesoriile au fost stabilite pentru neplata la termenul de scadență a acestui debit, având în vedere principiul de drept "accessorium sequitur principale", se va respinge contestația ca neintemeiată cu privire la majorările de

intarziere/dobanzile in valoare de lei si penalitatile de intarziere in valoare de lei.

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

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre d-l **X** si d-na **X**, sot-sotie, tratati ca asociatie, inregistrata la D.G.R.F.P..... sub nr...../20.03.2014, impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr...../09.02.2011 cu privire la suma totala de lei, care se compune din:

- lei reprezentand TVA de plata
- lei reprezentand majorari de intarziere/ dobanzi de intarziere aferente TVA de plata
- lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA de plata

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