



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor  
Publice a Județului Bacău



Str. Dumbrava Roșie nr. 1-3  
Bacău, jud. Bacău  
Tel : +023 451 00 15  
Fax : +023 451 00 05  
e-mail : dgfp.bc@mfinante.ro

#### DECIZIA NR. 809 DIN 17.05.2010

Privind solutionarea contestatiei formulata de domnul X impotriva deciziei  
de impunere nr....

Directia generala a finantelor publice a judetului Bacau a primit spre solutionare de la Activitatea de Inspectie Fiscala-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice, cu adresa nr. ..., inregistrata la institutia noastra sub nr. ..., contestatia formulata de domnul X impotriva deciziei de impunere nr.....

Suma contestata este ... lei si reprezinta :

-... lei-taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar ;  
-... lei-majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art.207 alin (1) din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala.

In indeplinirea regulilor procedurale contestatia poarta semnatura domnului X astfel cum se prevede la art. 206, alin.(1), lit.e) din OG nr.92/2003, republicata.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.**Prin contestatia formulata petenta arata ca organul de inspectie fiscala stabileste in sarcina sa toate sumele incasate, chiar daca o parte din acestea sunt convenite sotiei, Y, astfel:

- pentru vanzarea 1 din pretul total de ... lei, ii revine ... lei;
- pentru vanzarea 2 din pretul total de ... lei, ii revine ... lei;
- pentru vanzarea 3 din pretul total de ... lei, ii revine ... lei;
- pentru vanzarea 4 din pretul total de ... lei, ii revine ...lei;
- pentru vanzarea 5 din pretul total de ... lei, ii revine ... lei;
- pentru vanzarea 6 din pretul total de ... lei, ii revine ... lei;
- pentru vanzarea 7 din pretul total de ... lei, ii revine ... lei.

**1.Primul motiv** de nelegalitate si netemeinicie al actelor administrativ fiscale contestate este acela ca organele fiscale includ in calculul plafonului de scutire a TVA operatiuni(livrari-vanzari) scutite de TVA respectiv vanzarile de terenuri agricole extravilane, situatie prohibita.

Aceasta greseala duce la stabilirea in mod eronat a datei de la care subsemnatul avea obligatia de a se declara persoana impozabila in scopuri de TVA si in consecinta la o eronata stabilire a bazei de impozitare si calculatie a TVA si penalitati aferente.

Greseala stabilirii datei de la care persoana impozabila a depasit plafonul de scutire a TVA si pe cale de consecinta a calcularii TVA este consecinta faptului ca in mod eronat organul de control include in calculul plafonului de scutire pretul obtinut din vanzari scutite de TVA, conform prevedrilor imperative ale art.141, al.2, lit.f) din Codul fiscal, respectiv vanzari de terenuri arabile extravilane(contract nr.... si contract nr.... analizate la punctele 3 si 4) pe care nu se poate construi.

In acest sens petenta arata ca pretul obtinut din vanzarile mai sus mentionate nu poate intra in calculul plafonului de scutire de TVA deoarece aceste vanzari sunt scutite de TVA conform art.141, alin.2, lit.f) din Codul fiscal, iar plafonul de ... euro nu este atins la data de 19.09.2007 dupa cea de-a treia vnzare deoarece vanzarile 3 si 4 nu intra la calculul plafonului de scutire fiind scutite de TVA.

Astfel, petenta arata ca la calculul plafonului de scutire intra doar vanzari pasibile de TVA, in cazul sau, vanzarile analizate la punctele 1, 2, 5 si 6 deoarece au ca obiect locuinte noi si terenuri construite/construibile.

In consecinta, petenta arata ca pretul obtinut din vanzarile 1, 2 si 5(... euro+... euro+... euro=... euro) nu depaseste plafonul de ... euro, astfel incat si cea de-a sasea vanzare analizata intra tot in

calculul plafonului de scutire si nu in baza de impozitare deoarece suma de ... euro este depasita abia dupa aceasta a sasea vanzare.Obligatia inregistrarii in scopuri de TVA si deci de a plati TVA se naste abia dupa zece zile de la sfarsitul lunii calendaristice in care a avut loc depasirea de plafon, deci la data de 10.12.2007 si vizeaza exclusiv pretul incasat din vanzari taxabile in sensul art.141, alin.2, lit.f) din Codul Fiscal efectuate dupa aceasta data.

Intrucat vanzarea nr.7 nu este pasibila de taxare cu TVA deoarece vizeaza o garsoniera veche, iar pretul obtinut din vanzarea nr.6 nu intra nici el in aceasta baza de impozitare, rezulta ca baza de impozitare nu exista, fiind zero, situatie fata de care nu exista nici vreo suma cu titlu de TVA pe care sa o datoreze.Pentru acest motiv, petenta solicita revocarea in tot a actelor administrativ fiscale contestate si exonerarea de plata TVA si a penalitatilor de intarziere stabilite prin acestea.

**2.Al doilea motiv** de nelegalitate si netemeinicie al actelor administrativ fiscale contestate este acela ca in mod gresit se calculeaza plafonul de scutire de TVA, baza de impozitare si TVA pentru X incluzandu-se in aceste valori si sumele ce reveneau ca pret sotiei Y, persoana dinstincta, cu drepturi si obligatii, inclusiv de natura fiscala.In mod corect, organele fiscale trebuiau sa faca o calculatie a sumelor mai sus aratate luand in calcul doar sumele ce reveneau lui X din vanzarile analizate nu si cele ale sotiei care este subiect de drepturi si obligatii distinct.

Astfel, petenta sustine ca aceasta greseala duce la o eronata stabilire a datei de la care avea obligatia de a se declara persoana impozabila in scopuri de TVA si in consecinta la o eronata stabilire a bazei de impozitare si calculatie a TVA si penalitati aferente.Calculul corect se face insumand doar  $\frac{1}{2}$  din sumele retinute de catre organele fiscale deoarece restul de  $\frac{1}{2}$  revine sotiei care este subiect de drepturi si obligatii fiscale distinct.Se observa facand o simpla operatiune aritmetica de adunare ca plafonul de ... euro nu este atins decat dupa cea de-a sasea vanzare chiar si in situatia in care, presupunand prin absurd, s-ar lua in calcul si vanzarile 3 si 4.In consecinta, intrucat plafonul de scutire ar fi atins/depasit odata cu cea de-a sasea vanzare, obligatia declararii in scopuri de TVA dupa zece zile calculate de la sfarsitul lunii noiembrie 2007 deoarece a sasea vanzare s-a facut in 30.11.2007, deci incepand cu 10.12.2007.In consecinta, petenta sustine ca nu datoreaza TVA pentru vanzarile analizate deoarece nu a facut vanzari taxabile in

sensul art.141, alin.2, lit.f) din Codul fiscal dupa data de 10.12.2007 si din acest motiv baza de impozitare este inexistentat.

3.Petenta arata de asemenea ca in mod gresit a fost stabilita calitatea sa de „persoana impozabila”, deoarece art.127, alin.2 cod fiscal confera aceasta calitate persoanei care obtine venituri din „exploatarea” bunurilor corporale si necorporale si nu persoanei care obtine venituri din vanzarea unor astfel de bunuri.Termenul de „exploatare” intra in sfera dreptului de „folosinta(fructus)” pe care proprietarul bunului il are asupra bunului sau iar vanzarea presupune valorificarea dreptului de „dispozitie(abuzus)” asupra bunului.

In conditiile in care ar exista contradictie intre norma cuprinsa in codul fiscal(lege organica) si cea cuprinsa in normele metodologice(hotarare de guvern) prioritate de aplicare nu poate avea decat norma cuprinsa in cod tocmai ca urmare a caracterului mai puternic al legii organice. Prin normele metodologice nu se poate modifica sau abroga legea organica ci doar explicita aceasta lege.

Si pentru acest motiv petenta solicita revocarea in tot a actelor administrativ fiscale contestate si exonerarea de plata TVA si a penalitatilor de intarziere stabilite prin acestea.

**II.** Prin raportul de inspectie fiscala nr...., s-a efectuat inspectia fiscala partiala privind modul de calcul, evidentiere si plata a taxei pe valoarea adaugata si accesoriile datorate de catre persoana fizica impozabila X urmare a efectuarii de tranzactii imobiliare in perioada 2004-2009 si pentru care nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA.

Selectarea contribuabililor in vederea efectuarii inspectiei fiscale partiale s-a efectuat pe baza art.100 din OG nr.92/2003 si a avut la baza informatiile furnizate de DGFP-Bacau Activitatea de Administrare a Veniturilor Statului sub forma listei persoanelor fizice cu risc fiscal ridicat care au efectuat tranzactii imobiliare in perioada 2004-2008, ordonate dupa valoarea totala pe an si dupa numarul de tranzactii.

La capitolul III. Constatari privind taxa pe valoarea adaugata s-au stabilit urmatoarele:

Conform informatiilor transmise de AFP Onesti, rezultate din Declaratiile informative privind impozitul pe veniturile din transferul

proprietatilor imobiliare depuse semestrial de notarii publici la organul fiscal, rezulta ca domnul X a efectuat in perioada 01.01.2007-31.12.2008, un numar de 7 tranzactii cu bunuri imobiliare in suma totala de ... lei, dupa cum urmeaza:

**1.-... lei-** din vanzarea suprafetei de 492 m.p. teren constructii, dintr-o locuinta P+M(C11) in suprafata constituita de 65 mp si respectiv dintr-un garaj (C12) in suprafata de 17,5 mp situate in municipiul Onesti(contract vanzare-cumparare nr...).

Imobilele in cauza au fost dobandite de domnul X astfel:

-terenul prin cumparare conform contractelor de vanzare-cumparare nr...., nr...., ..., ..., ... si nr....

-locuinta prin construire in baza autorizatiei de construire nr.... eliberata de Primaria Onesti(proces verbal de receptie finala), imobile inscrise in Cartea Funciara a municipiului Onesti de catre Biroul de Carte Funciara Onesti nr...., nr.... si nr....

Conform contractului de vanzare-cumparare nr.... calitatea de vanzatori o au trei persoane, respectiv X, Y si Z.

**2.-... lei-** din vanzarea imobilului care cuprinde suprafata de 491 m.p. teren constructii si o locuinta P+M(terminata dar nefinisata) in suprafata constituita de 65 mp si un garaj (C14) in suprafata de 17,5 mp situate in municipiul Onesti(contract vanzare-cumparare nr....).

Toate aceste imobile au fost dobandite in baza contractelor de vanzare cumparare nr...., nr...., nr...., nr.... si nr...., imobile inscrise in Cartea Funciara sub nr.... a municipiului Onesti.

Conform contractului de vanzare-cumparare nr.... calitatea de vanzatori o au cinci persoane, respectiv X, Y, Z, Q si W.

**3.-... lei-** din vanzarea suprafetei de 800 m.p. teren arabil situat in extravilanul municipiului Onesti, tarlaua 60, parcelele 1640/4 si 1635/42, avand numar cadastral ... si respectiv cota de 1/3 din suprafata de 402 m.p. drum situat in extravilanul municipiului Onesti, tarlaua 60, parcelele ... si ..., avand numar cadastral ...(contract vanzare-cumparare nr...).

Terenul in cauza a fost dobandit in baza contractului de vanzare cumparare nr...., si intabulat in Cartea Funciara sub nr.... municipiului Onesti.

Conform contractului de vanzare-cumparare nr. ..., calitatea de vanzatori o au doua persoane, respectiv X, Y.

**4.-...lei-** din vanzarea suprafetei de 800 m.p.(1A) teren arabil situat in extravilanul municipiului Onesti, tarlaua 60, parcelele 1640/4 si 1635/42, avand numar cadastral ... si respectiv cota de 1/3 din drum (4Dr) in suprafata de 402 m.p. drum situat in extravilanul municipiului Onesti, tarlaua 60, parcelele 1640/4 si 1635/42, avand numar cadastral ...(contract vanzare-cumparare nr....).

Terenul in cauza a fost dobandit in baza contractului de vanzare cumparare nr....., si intabulat in Cartea Funciara sub nr.... municipiului Onesti.

Conform contractului de vanzare-cumparare nr. ..., calitatea de vanzatori o au doua persoane, respectiv X, Y.

**5.-... lei-** din vanzarea suprafetei de 504 m.p. teren constructii, dintr-o locuinta P+M(C3) in suprafata constituita de 65 mp si respectiv dintr-un garaj (C4) in suprafata de 17,5 mp situate in municipiul Onesti(contract vanzare-cumparare nr.....

Imobilele in cauza au fost dobandite de domnul X astfel:

-terenul prin cumparare conform contractelor de vanzare-cumparare nr....., nr....., ..., ..., ... si nr.....

-locuinta prin construire in baza autorizatiei de construire nr.... eliberata de Primaria Onesti(proces verbal de receptie finala), imobile inscrise in Cartea Funciara a municipiului Onesti de catre Biroul de Carte Funciara Onesti nr....., nr.... si nr.....

Conform contractului de vanzare-cumparare nr.... calitatea de vanzatori o au patru persoane, respectiv X, Y, Q si W.

**6.-... lei-** din vanzarea suprafetei de 501 m.p. teren constructii, impreuna cu o locuinta P+M in suprafata constituita de 65 mp aflata in faza de constructie nefinalizata si un garaj (C6) in suprafata de 17,5 mp situate in municipiul Onesti(contract vanzare-cumparare nr.....

Imobilele in cauza au fost dobandite de domnul X astfel:

-terenul prin cumparare conform contractelor de vanzare-cumparare nr....., nr....., ..., ..., ..., nr.... si nr.....

-locuinta prin construire in baza autorizatiei de construire nr.... eliberata de Primaria Onesti(proces verbal de receptie finala), imobile inscrise in Cartea Funciara a municipiului Onesti de catre Biroul de Carte Funciara Onesti nr....., nr.... si nr.....

Conform contractului de vanzare-cumparare nr.... calitatea de vanzatori o au doua persoane, respectiv X si Y.

**7.-... lei**-din vanzarea garsonierei nr.22, situata in municipiul Onesti, str....., bl....., etaj ..., jud.Bacau, conform contractului de vanzare- cumparare autentificat in data de ....

Acest imobil a fost dobandit de domnul X prin cumparare conform contractului de vanzare-cumparare nr.... si intabulat in Cartea Funciara sub nr.....

Conform contractului de vanzare-cumparare din data de ..., calitatea de vanzatori o au doua persoane, respectiv X si Y.

Intrucat in trei din cele sapte tranzactii imobiliare calitatea de vanzatori au avut-o pe langa domnul X si sotia sa Y si alte persoane fizice, la control s-a constatat ca din valoarea de ... lei, bunurile detinute in coproprietate de catre X si Y au o valoare de ... lei(... lei/tranzactie+ ... lei/tranzactia 2+... lei/tranzactia 3+...lei/tranzactia 4+... lei/tranzactia 5+... lei/tranzactia 6+... lei/tranzactia 7).

Din cele 7 tranzactii imobiliare(august 2007-mai 2008) constand in tranzactii cu constructii noi, terenuri construibile si arabile, primele sase intra in sfera de aplicare a TVA, cifra de afaceri fiind depasita dupa a cea de-a treia tranzactie(19.09.2007), persoana impozabila devenind platitoare de TVA incepand cu data de 01.11.2007. In consecinta, obligatiile fiscale suplimentare au fost stabilite pentru o singura tranzactie imobiliara in valoare de ... lei, efectuata in data de 30.11.2007, pentru care a fost calculata o taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

Temeiul de drept in baza caruia a fost calculata taxa pe valoarea adaugata este Legea nr.571/2003, respectiv prevederile articolelor 125<sup>1</sup>, pct.4 si 18, 152, alin.(1), (2) si (6), art.127, alin.(1) si (2), art.141, alin.(2), lit.f), art.137, alin.(1), lit.a), art.153, alin.(1), lit.b), art.156<sup>1</sup>, alin.(2) si punctele pct.3, alin.(1), 23, alin.(2), pct.61, alin.(1), si 66, alin.(2) din HG nr.44/2004, art.64 si art.65 din OG nr.92/2003.

Majorarile de intarziere aferente in suma de ... lei au fost calculate in baza prevederilor art. 120 din OG nr.92/2003.

Obligatiile fiscale stabilite prin raportul de inspectie fiscala nr.... au fost impuse prin decizia de impunere nr. ....

**III.**Luand in considerare sustinerile petentei, constatarile organului de control precum si actele normative aplicabile spetei in cauza retinem:

Domnul X are cod numeric personal ... si este domiciliat in municipiul ..., strada ..., nr....., sc ..., ap.... si a fost inregistrat in scopuri de TVA din oficiu de organul fiscal competent potrivit prevederilor art.153, alin.(7) din Legea nr.571/2003.

Domnul X a fost verificat de Activitatea de inspectie fiscala, fiind intocmit procesul verbal nr.....

Informatiile rezultate din procesul verbal nr.... au fost folosite de Biroul Registru Contribuabili, Monitorizare Declaratii fiscale si bilanturi in actualizarea datelor cuprinse in vectorul fiscal.

Perioada verificata a fost 01.01.2004-31.12.2008.

**1.Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca domnul X datoreaza bugetului de stat suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.**

**In fapt,**

Prin contestatia formulata petentul arata ca in mod nelegal organul de inspectie fiscala a stabilit ca datoreaza taxa pe valoarea adaugata si accesorii aferente tranzactiei imobiliare din 30.11.2007 in conditiile in care organele fiscale au inclus in calculul plafonului de scutire a TVA operatiuni(livrari-vanzari) scutite de TVA respectiv vanzarile de terenuri agricole extravilane(contract nr.... si contract nr.... analizate la punctele 3 si 4), situatie prohibita, greseala care a condus la stabilirea in mod eronat a datei de la care se naste obligatia



declararii ca persoana impozabila in scopuri de TVA si in consecinta la o eronata stabilire a bazei de impozitare si calculatie a TVA si penalitati aferente.

In consecinta, petenta arata ca si cea de-a sasea vanzare analizata intra tot in calculul plafonului de scutire si nu in baza de impozitare deoarece suma de ... euro este depasita abia dupa aceasta a sasea vanzare.

Petenta arata de asemenea ca in mod gresit a fost stabilita calitatea sa de „persoana impozabila”, deoarece art.127, alin.2 cod fiscal confera aceasta calitate persoanei care obtine venituri din „exploatarea” bunurilor corporale si necorporale si nu persoanei care obtine venituri din vanzarea unor astfel de bunuri. Termenul de „exploatare” intra in sfera dreptului de „folosinta(fructus)” pe care proprietarul bunului il are asupra bunului sau iar vanzarea presupune valorificarea dreptului de „dispozitie(abuzus)” asupra bunului.

### **In drept,**

Asa cum rezulta din analiza elementelor ce formeaza dosarul cauzei, situatia se prezinta astfel:

Avand ca baza de pornire in analiza acestei cauze punctul de vedere al petentei potrivit caruia, organul de inspectie fiscala a stabilit in mod gresit calitatea sa de „persoana impozabila”, vis a vis de prevederile legislatiei fiscale in vigoare la data efectuarii tranzactiilor, constatam urmatoarele:

Potrivit prevederilor art.127, alin.(1) din Legea nr.571/2003, conform carora :

***“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.”***

cumpararea de terenuri, si ulterior vanzarea acestora sau construirea de locuinte pe anumite parcele de teren si ulterior vanzarea locuintelor, reprezinta acte de comert si nu acte civile, deci constituie o activitate economica.

Aceasta situatie se incadreaza si in prevederile alin.(2) al aceluasi art.127 din Legea nr.571/2003:

***„În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile***

***profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.’’***

In sensul prevederilor art.127, alin.(2) din Legea nr.571/2003, la pct.3. (1) din HG nr.44/2003 se arata:

***„In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. ’’***

In acelasi sens, al motivarii caracterului de continuitate al activitatii de cumparare a terenurilor, si ulterior vanzarea acestora, construire si vanzare de locuinte, precizam ca in normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004 se arata ca ***’’activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau părților din bunul imobil construit, chiar dacă este un singur bun imobil.’’***

Conform prevederilor pct.66.(2)din HG nr.44/2004, ***’’În cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice. »***

Avand in vedere faptul ca bunurile in cauza nu au fost folosite in scopuri personale, ci au fost destinate vanzarii, in mod legal organul de inspectie fiscala a incadrat activitatea desfasurata de domnul X, respectiv primele sase tranzactii in categoria activitatilor care nu sunt scutite de taxa, prevazute la art.141, alin.(2), lit.f) din Legea nr.571/2003:

***« (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. »*

In consecința, domnul X a inițiat o activitate economică din momentul în care a achiziționat terenuri, a construit locuințe și le-a vândut, deci a angajat costuri în acest sens. Având în vedere și cuantumul veniturilor obținute din aceste vânzări (peste 35.00 euro obținute în luna septembrie 2007), petenta avea obligația înregistrării ca persoană impozabilă conform prevederilor art.153, alin.(1), lit.b) din Legea nr.571/2003 :

*“(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;*

Potrivit alin.(2) al art.152, din Legea nr.571/2003:

*“(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală 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...”*

Analizând cele 7 tranzacții comerciale în funcție de prevederile legale mai sus citate, situația se prezintă astfel :

**Prima tranzacție** efectuată la data de ..., în valoare de ... lei, al cărui obiect îl reprezintă vânzarea unui teren de construcții, o locuință P+M(C11) și un garaj (C12) situate în municipiul Onesti, intra în sfera de aplicare a TVA.

**Tranzacția numărul 2** efectuată prin contractul de vânzare cumpărare nr...., în valoare de ... lei, al cărui obiect îl reprezintă vânzarea unui teren de construcții, o locuință P+M(terminată dar

nefinisata) si un garaj (C14) situate in municipiul Onesti, intra in sfera de aplicare a TVA.

**Tranzactiile numarul 3 si 4** efectuate prin contractele de vanzare cumparare nr.... si nr...., in valoare totala de ... lei(... lei+...lei), al caror obiect il reprezinta terenuri situate in extravilanul municipiului Onesti, nu intra in sfera de aplicare a TVA, acestora fiindu-le aplicabile prevederile art.141, alin.(2), lit.f) din Legea nr.571/2003:

*« (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. »*

Chiar daca aceste tranzactii nu intra in sfera de aplicare a TVA, potrivit prevederilor art.152, alin.(2) din Legea nr.571/2003, mai sus citat, valoarea acestor tranzactii este inclusa in plafonul de scutire prevazut de art.152, alin.(1), contrar afirmatiilor petentei.

Odata cu efectuarea tranzactiei nr.3, din 19.09.2007, domnul X a depasit plafonul de scutire de ... euro(... euro\*3,3817 lei=118.360 lei) prevazut de art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003(... lei/august +... lei/septembrie 2007+... lei/septembrie 2007=... lei):

*„(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a carei cifra de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de ... euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita 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).”*

acesta fiind obligat sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, potrivit prevederilor art.152, alin.(2) din Legea nr.571/2003, mai sus citat si ale alin.(6) al aceluiasi articol:

*„(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. ,,*

In consecința domnului X avea obligația să solicite înregistrarea ca platitor de TVA până la data de 10 octombrie 2007, urmând ca de la 01.11.2007 să devină platitor de TVA conform prevederilor HG nr.1050/2004, respectiv alin.(5), lit.c) care face referire la art.69 din OG nr.92/2003:

*„Înregistrarea și scoaterea din evidența a plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată*

*(5) Data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată este:*

*c) data de întâi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită luarea în evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în situațiile prevăzute la alin. (1) lit. c) și, după caz, la alin. (2).”*

situație care nu se regăsește în evidențele organului fiscal teritorial, motiv pentru care acesta a procedat la aplicarea prevederilor pct.62, alin.(2), lit.a) din Hg nr.44/2004:

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

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

**Tranzacția nr.5**, efectuată prin contractul de vânzare-cumpărare nr...., în valoare de ... lei reprezentând vânzarea unui teren de construcții împreună cu o locuință și un garaj, este

operatiune imobiliara, intra in sfera de aplicare a TVA, fiind aplicabila exceptia de la art.141, alin.(2), lit.f):

*„Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren constructibil, 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.”*

dar nu intra in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata, fiind anterioara datei de 01.11.2007, data cand petenta devine platitoare de taxa pe valoarea adaugata.

Astfel, incepand cu **tranzactia nr.6**, efectuata prin contractul de vanzare cumparare nr...., in valoare de ... lei reprezentand vanzarea unui teren constructii impreuna cu locuinta si un garaj, care este operatiune imobiliara ce intra in sfera de aplicare a TVA si fiindu-i aplicabila exceptia de la art.141, alin.(2), lit.f), domnul X avea obligatia inregistrarii si platii taxei pe valoarea adaugata.

Intrucat domnul X nu a respectat prevederile legale impuse in aceasta situatie, in mod legal organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea bazei de impozitare a TVA potrivit prevederilor art.137, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003:

*„(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;”*

Potrivit prevederilor art. 140 din Legea nr.571/2003, conform carora:

*„(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. ”*

si ale pct. 23, alin.(2) din HG nr.44/2004, care prevede ca:

*„(2) Se aplica procedeul sutei marite pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $19 \times 100/119$  in cazul cotei standard si  $9 \times 100/109$  in cazul cotei reduse, atunci cand pretul de vanzare*

*include si taxa. De regula pretul include taxa in cazul livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii direct catre populatie pentru care nu este necesara emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum si in orice situatie in care prin natura operatiunii sau conform prevederilor contractuale pretul include si taxa.”,*

precum si faptul ca cea de-a **saptea tranzactie** nu intra in sfera de aplicare a TVA(vanzarea unei garsoniere dobandita de domnul X prin cumparare) in mod legal organul de inspectie fiscala a calculat TVA in suma de ... lei(... lei\*19\*100/119), luand in considerare faptul ca perioada fiscala pentru calculul TVA este trimestrul calendaristic, potrivit art. 156<sup>1</sup> alin.(2) din Legea nr.571/2003:

*„ (2) Prin derogare de la alin. (1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere care nu a depășit plafonul de ... euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor. ”*

In ceea ce priveste **majorarile de intarziere in suma de ... lei**, precizam ca acestea au fost calculate in mod legal de organul de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile articolelor 120 din OG nr.92/2003.

Fata de afirmatia petentei in sensul ca in mod gresit organul de inspectie fiscala a calculat plafonul de scutire de TVA, baza de impozitare si TVA pentru X incluzandu-se in aceste valori si sumele ce reveneau ca pret sotiei Y, persoana distincta, cu drepturi si obligatii, inclusiv de natura fiscala, aratam ca intrucat instrainarea imobilelor detinute in coproprietate nu poate fi o decizie independenta a unuia dintre soti, fiind necesare acordul si semnatura celuilalt pentru efectuarea livrarii, bunurile detinute in coproprietate fiind analizate ca reprezentand o forma de asociere in scopuri comerciale, fara personalitate juridica, in conformitate cu prevederile art.127, alin.(10) din Legea nr.571/2003.

In consecinta, in mod legal organele de inspectie fiscala au apreciat ca, coproprietarul care urmeaza sa indeplineasca obligatiile ce ii revin din punct de vedere al TVA actioneaza in numele

asocierii(familiei) si nu in nume propriu. Pentru aceste considerente plafonul de scutire prevazut de art.152 din Legea nr.571/2003 a fost analizat la nivelul asocierii.

In baza situatiei mai sus prezentata, si in temeiul prevederilor articolelor art.69, 120, 206, 207, 208, 209, 210, 211, 212, 216, 218 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, Normele metodologice de aplicare Codului de procedura fiscala, aprobate prin HG nr.1050/2004, ale art. 127, alin.(1) si (2), art.137, alin.(1), lit.a), art.140, alin.(1), art.141, alin.(2), lit.f), pct.3, art.152, alin.(1), (2), alin.(6) si art.153, alin.(1) lit.b), art.156<sup>1</sup>, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct.23, alin.(2), pct.37, alin.(2), 62, alin.(2), lit.a) si pct.66, alin.(2) din HG nr.44/2004, coroborate cu prevederile pct.13 din OMFP nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se

#### DECIDE:

Respingerea in totalitate a contestatiei formulata de domnul X impotriva deciziei de impunere nr...., ca fiind neintemeiata, respectiv pentru suma totala de ... lei reprezentand :

- ... lei-taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar ;
- ... lei-majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

Prezenta decizie poate fi contestata la Tribunalul Bacau, conform procedurii legale, in termen de 6 luni de la comunicare.

Director coordonator,  
**Cornel Asandi**

Avizat,  
Biroul Juridic si Contencios  
**Nicolae Sicoe**