



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agentia Nationala de
Administrare Fiscala**

Directia Generala a Finantelor

Publice a judetului ...

Biroul Solutionare contestatii



DECIZIA nr. 1022/551/29.06.2012

privind solutionarea contestatiei formulate de catre Persoana Fizica ...
inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr.

Biroul Solutionarea Contestatiilor al DGFP ... a fost sesizat de AIF ... prin
adresa nr. ... inregistrata la DGFP ... sub nr. ... cu privire la contestatia
formulata de PF

Persoana Fizica ... are domiciliul fiscal in Loc. ..., str. ... nr. 1, Jud. ... si
CIF

Contestatia s-a formulat impotriva masurilor inscrise in Decizia de
impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia
fiscala nr. ..., este autentificata cu confirmare de primire prin semnatura
persoanei fizice

Contestatia a fost formulata in termenul legal prevazut la art. 207 alin. 1
din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX, in raport de comunicarea Deciziei de
impunere si de data inregistrarii contestatiei la DGFP

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite
conditiile prevazute de art. 205 si art. 206 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul
IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse
prin actele de control sau impunere intocmite de organele Ministerului
Finantelor Publice; DGFP ... prin Biroul solutionare contestatii este competenta
sa solutioneze pe fond contestatia.

I. Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere nr. ... precum
si impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ... si solicita anulara acestor

acte ca fiind netemeinice si nelegale, avand in vedere urmatoarele
MOTIVE:

In fapt, prin actele contestate, Persoana Fizica ... a fost obligata la plata sumelor dc... lei reprezentand TVA si ... lei reprezentand accesorii la aceasta.

Prin contestatia formulata de dl. ... se precizeaza urmatoarele:

- Referitor la transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal, dl. Tarce Gheorghe precizeaza ca nu poate fi considerat o operatiune ce intra in sfera de aplicare a TVA, motivat de faptul neindeplinirii, in mod cumulativ, a celor patru conditii impuse de art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (conditii cumulative conform prevederilor legale in materie).

Acesta precizeaza ca nu sunt intrunite conditiile preavazute art. 126. alin. (1) lit. c) si d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal deoarece nu poate fi considerat o persoana impozabila, conform dispozitiilor art. 127 alin. (1) din Codul fiscal.

Petentul precizeaza ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca are calitatea de persoana impozabila deoarece realizeaza activitati care constau in exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

In acest sens, dl. ... precizeaza ca organele de inspectie fiscala au apreciat ca vanzarea celor patru imobile, conform contractelor de vanzare-cumparare nr. ... din data de 28.03.2007, a reprezentat o exploatare a bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, motiv pentru care dl. ... a fost considerat persoana impozabila potrivit art. 127 alin. (1) si (2) din Codul fiscal.

Cu privire la ipoteza exploatarei bunurilor in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, dl. ... precizeaza ca aceasta ipoteza nu vizeaza operatiunea de vanzare a bunurilor imobile deoarece exploatarea unui bun nu se poate referi decat la operatiuni cu executare succesiva, susceptibile de continuitate, precum inchiriere, concesiune, arendare etc. si nicidecum la contracte cu executare instantanee, precum contractul de vanzare-cumparare, care nu poate fi practic susceptibil de continuitate.

- Nu s-a urmarit exploatarea bunurilor imobile in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate ci s-au utilizat aceste bunuri in scopuri personale, alaturi de Familie, timp de 4 ani, pentru cresterea animalelor si obtinerea de produse agricole.

Acesta mentioneaza ca imobilele vandute au format initial un sigur imobil, respectiv „Ferma ... Moara de furaje” compusa din teren aferent in suprafata de ... mp cu constructii (3 grajduri bovine, cladire Moara furaje, patul porumb, cladire pod bascule, grajd cabaline, magazine cereale, padoc grajd, siloz de suprafata, instalatie Moara furaje).

Dl ... precizeaza ca ferma a fost achizitionata in data de 10.06.2003 conform Procesului Verbal de licitatie nr.... si a Facturii Fiscale de executare silita nr. ..., pentru a fi folosita in scopul obtinerii de produse agricole si cresterii de animale.

In anul 2007 dl. ... a hotarat sa vanda acest activ, (**dezmembrat la solicitarea cumparatorului, ca o conditie a achizitionarii intregului imobil**) fiind intocmite 4 contracte de vanzare-cumparare (2 contracte pentru vanzarea de terenuri cu constructii zootehnice si 2 contracte pentru vanzarea de terenuri fara constructii).

Contractele de vanzare - cumparare au fost incheiate toate in data de 28.03.2007, cumparatorii fiind aceleasi persoane (pentru 3 contracte ... si ... in calitate de persoane fizice, iar pentru un contract aceleasi persoane mentionate mai sus in calitate de asociati la SC ... SRL).

Prin urmare, nefiind indeplinite, in mod cumulativ, toate conditiile cerute de lege la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal pentru a incadra operatiunea de vanzarea a celor patru imobile, in opinia domnului ..., in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, in mod nelegal, organele fiscale au retinut in sarcina acestuia obligatia fiscala de plata a sumei de... lei, reprezentand taxa pe valoare adaugata colectata si a sumei de ... lei, reprezentand majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

• Dl. ... considera ca a beneficiat, pana la data de 01.01.2008, de scutirea de plata a TVA-ului, in conformitate cu art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal

Acesta mentioneaza ca, privitor la aceste prevederi legale, organele fiscale au apreciat ca nu poate beneficia de scutirea reglementata la acest articol, incadrandu-se in dispozitiile exceptiei de la aceasta scutire, deoarece nu a avut dreptul de deducere totala sau partiala a taxei pentru achizitia imobilului, facand referire la factura fiscala de executare silita nr. ... in care valoarea TVA este de ... lei - contrar faptului ca, la data achizitionarii imobilului „Ferma ... Moara de furaje”, respectiv 10.06.2003, in calitate de persoana fizica, nu era o persoana impozabila, nu se putea inregistra ca platitor de TVA si astfel nici nu isi putea deduce TVA-ul, la aceea data neexistand nicio prevedere legala in sensul celor aratate.

In acest sens, solicita a se avea in vedere faptul ca anterior anului 2007, nu a existat nicio prevedere legala care sa dea posibilitatea persoanelor fizice sa se inregistreze ca platitori de TVA si numai incepand cu data de 01.01.2007, odata cu intrarea in vigoare a Ordinului nr. 2224 din 22.12.2006, persoanele fizice se puteau inregistra ca platitori de TVA, prin

acest Ordin fiind aprobată procedura de înregistrare a persoanelor fizice în acest scop.

Mentionează, de asemenea, faptul că formularul 020 nu putea fi folosit de persoanele fizice care realizau tranzacții cu bunuri imobile, în lipsa unei proceduri de înregistrare a acestor persoane ca platitori de TVA.

Într-o altă ordine de idei, menționează că nici organele fiscale nu au dispus înregistrarea din oficiu, ca platitor de TVA a acestuia, anterior anului 2007, pentru aceleași motive ale absenței oricăror norme legale care să reglementeze procedura de înregistrare, înregistrarea ca platitor de TVA realizându-se începând cu data de 11.07.2011.

- Petentul susține că „în mod nelegal, organele de inspecție fiscală au stabilit obligația de plată a TVA - ului și asupra veniturilor obținute în urma tranzacțiilor imobiliare efectuate prin contractele de vânzare-cumpărare nr. ... și nr.”

Astfel, acesta menționează că prin contractul de vânzare-cumpărare nr. ..., autentificat la BNP ..., a vândut un teren cu construcții zootehnice (3 grajduri bovine în suprafața de ... mp, 1 padoc grajd în suprafața de ... mp, 1 siloz de suprafața în suprafața de ... mp, o moară furaje în suprafața de ... mp, 1 patul porumb în suprafața de... mp, 1 clădire în suprafața de ... mp), în suprafața totală de ... mp, în schimbul cărora a încasat cu titlu de pret al vânzării suma de ... lei.

Prin contractul de vânzare-cumpărare nr. ..., autentificat la BNP ..., dl. ... precizează că a vândut un alt teren cu construcții zootehnice (1 grajd cabaline în suprafața de ... mp, degradat în proporție de 90% și o magazie cereale în suprafața de ... mp), în suprafața totală de ... mp, în schimbul cărora a încasat cu titlu de pret al vânzării suma de ... lei.

Raportat la obiectul contractelor de vânzare-cumpărare menționate, petentul precizează că acesta constă în vânzarea de terenuri împreună cu construcții vechi.

În opinia sa, potrivit dispozițiilor art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, „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” reprezintă o operațiune scutită de la plata taxei pe valoarea adăugată. Prin excepție, numai în cazul în care bunurile livrate constau în construcții noi, părți din construcții noi sau terenuri construibile, neafectate de construcții, operațiunea nu mai este scutită de plata TVA-ului.

În cazul bunurilor vândute prin cele două contracte de vânzare-cumpărare, acestea fiind terenuri cu construcții vechi, așa cum a menționat mai sus, petentul consideră operațiunea scutită din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Petentul precizeaza ca organele fiscale, atunci cand s-au referit la tranzactia imobiliara efectuata prin contractul de vanzare-cumparare nr. ..., au considerat ca vanzarea casei si curtii, realizata prin acest contract este o operatiune scutita de TVA dat fiind caracterul de constructie veche a casei si curtii.

Cu toate acestea, desi solutia de mai sus se impunea si cu privire la tranzactiile imobiliare realizate prin cele doua contracte de vanzare-cumparare nr. ... si nr. ..., avand in vedere ca, in opinia petentului, se aflau in aceeași situatie a livrării unor terenuri cu constructii vechi, organele fiscale au optat catre o alta solutie, cea a exceptarii acestor operatiuni de la scutirea de plata a TVA-ului.

Prin urmare, avand in vedere ca operatiunile de vanzare a bunurilor imobile efectuate prin contractele de vanzare-cumparare nr. ... si nr. ..., sunt scutite de la plata TVA-ului, dl. ... solicita constatarea faptului ca in ceea ce priveste veniturile realizate prin vanzarea acestor bunuri, aceste venituri nu pot intra in baza de impozitare si calcul a TVA-ului.

In consecinta, din baza de impozitare stabilita la suma de ... lei, acesta considera ca trebuie scazute cele doua sume reprezentand preturi obtinute din vanzarea bunurilor imobile scutite de la plata taxei, respectiv suma de ... lei, reprezentand pret incasat conform contractului de vanzare-cumparare nr. ... si suma de ... lei reprezentand pret incasat conform contractului de vanzare-cumparare nr. ..., rezultand o baza de impunere de ... lei.

- Petentul apreciaza ca in mod nelegal, organele de inspectie fiscala, au apreciat ca, in conditiile in care valoarea constructiilor este mai mica decat valoarea terenului, constructiile vor urma regimul terenului.

In acest sens, Dl ... precizeaza ca organele de inspectie fiscala au aplicat dispozitiile pct. 37 alin. (1) lit, b) din H.G. nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in forma ulterioara momentului realizarii operatiunii impozabile, facand trimitere la urmatoare prevederi „in aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, atunci cand constructia si terenul pe care este edificata formeaza un singur corp funciar, identificat printr-un singur numar cadastral, constructia va urma regimul terenului pe care este edificata, daca valoarea acesteia este mai mica decat valoarea terenului asa cum rezulta din raportul de expertiza.”

Dl. ... considera ca dispozitiile legale de mai sus nu erau in vigoare la momentul realizarii operatiunii impozabile, respectiv 28.03.2007.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. ... - Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit TVA de plata... lei si au

calculat dobanzi de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei. Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ..., contestata de dl. ..., rezulta urmatoarele:

La solicitarea organelor de inspectie fiscala, in timpul desfasurarii inspectiei fiscale partiale domnul ... a prezentat in totalitate:

- contractele de vanzare cumparare autentificate de catre notari publici si declarate de catre acestia prin Declaratia informativa privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal (formular208), in perioada 01.01.2006-31.12.2010.
- Proces-verbal de licitatie nr.... prin care activul "Ferma ... Moara de furaje" compusa din teren aferent in suprafata de ... mp, constructii (3 grajduri bovine, cladire moara furaje, patul porumb, cladire pod bascula, grajd cabaline, magazine cereale, padoc grajd si siloz de suprafata instalatie moara furaje) a fost adjudecat de dl....;
- Factura fiscala de executare silita nr....;
- Extras de carte funciara;
- Act de dezmembrare autentificat de BNP "... " sub nr.....

Din confruntarea datelor inscrise in „Lista nominala beneficiar de venit conform Declaratiei 208 pentru ...”,(Anexa nr.1) cu contractele prezentate , a rezultat ca in anul 2007 au fost incheiate 5 contracte de vanzare cumparare (constand in vanzarea a 2 terenuri cu constructii zootehnice, 2 terenuri fara constructii si un contract de vanzare pentru gradina, casa si curte) iar in anul 2009 un act de partaj asupra unui bun dobandit prin certificat de mostenitor.

In aceste conditii dupa analiza contractelor de vanzare cumparare prezentate de d-nul ..., s-a intocmit Situatia privind tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 2007-2009, (Anexa nr....).

Conform situatiei listate din programul DECTERIMOB (Anexa nr....) la data de 12.05.2010 se constata faptul ca persoana fizica ... impreuna cu sotia ... a efectuat 5 tranzactii imobiliare in perioada 28.03.2007-21.06.2009.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica ..., in perioada 01.01.2007-31.12.2009, a efectuat tranzactii imobiliare cu terenuri cu constructii zootehnice, terenuri fara constructii si o gradina, casa si curte in intravilan extins (5 contracte de vanzare cumparare), obtinand venituri cu caracter de continuitate dobandind astfel calitatea de persoana impozabila conform urmatoarelor prevederi legale:

-art.127, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, ca fiind " orice persoana care desfasoara de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati".

- titlul VI , pct. 3 , alin.(1) din H.G.nr.44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: "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".

-titlul VI , pct. 68 , alin. (2) din H.G.nr.44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:"In sensul alin. (1) lit. a) si b), livrarile de bunuri si prestarile de servicii sunt considerate ocazionale daca sunt realizate o singura data in cursul unui an."

-art. ... , alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare : "Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar."

Locul livrării pentru bunurile imobile tranzactionate de catre contribuabil este in Romania, asa cum prevede art.132 , alin.(1), lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare : "Se considera a fi locul livrării de bunuri: ... locul unde se gasesc bunurile atunci cand sunt puse la dispozitia cumparatorului, in cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca livrarea de bunuri imobile, reprezentand vanzarea de terenuri construibile (in intravilanul loo...) este impozabila in Romania incadrandu-se in prevederile art. 126, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare: " Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. ...-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

a) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

b) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definite la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2)".

In anul 2007 dl ... impreuna cu sotia ... au efectuat, in data de 28.03.2007 conform contractului de vanzare-cumparare nr...., autentificat la BNP ..., o tranzactie imobiliara constand in vanzarea unui teren cu constructii zootehnice (3 grajduri bovine in suprafata de ... m.p., 1 padoc grajd in suprafata de ... m.p., 1 siloz de suprafata in suprafata de ... m.p., 1 moara furaje in suprafata de ... m.p., 1 patul porumb in suprafata de... m.p., 1 cladire pod basculin suprafata de ... m.p.) in suprafata totala de ... **m.p.**, incasand suma de ... lei. Suprafata totala a

terenurilor cu constructii este de ... m.p. Suprafata totala a terenurilor fara constructii este de... m.p (... m.p.- ... m.p). Bunurile care au facut obiectul tranzactiei au fost dobandite cu titlu de adjudecare la licitatie in baza PV de licitatie nr...., incheiat de AVAB, respectiv Act de dezmembrare nr.....

In contractul de vanzare nr.... nu au fost individualizate valorile de vanzare a constructiilor si valoarea de vanzare a terenului. Dl. ... nu a putut prezenta documente sau informatii cu privire la valoarea individualizata a constructiilor si valoarea individualizata a terenurilor.

Pentru stabilirea valorii individuale a constructiilor si terenurilor, in data de 07.02.2012 dl. ... a fost solicitat telefonic de organele de inspectie fiscala sa se prezinte la sediul D.G.F.P...., ca in baza prevederilor art. 94, alin. (3), lit. c) din O.G.92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala, sa furnizeze organelor de inspectie fiscala, explicatii scrise cu privire la valoarea individuala a imobilelor.

Prin adresa inregistrata la D.G.F.P.... sub nr.... si la SAF-AIF sub nr. ..., d-l ... mentioneaza ca informatiile pe care le solicita organul de inspectie fiscala sa-i fie adresate in scris.

Pentru clarificarea si definitivarea constatarilor cu privire la tranzactiile imobiliare efectuate de d-l ..., in conformitate cu prevederile art.49, alin.(1) si art.52, alin.(1) din O.G.92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala, si a prevederilor OMFP 1304/2004 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala, organul de inspectie a formulat si transmis d-lui ... prin adresa nr...., intrebarile la care sa raspunda.

In adresa transmisa de dl. ..., inregistrata la D.G.F.P.... sub nr.... si la SAF-AIF sub nr...., la intrebarea nr. 1 formulata de organul de inspectie fiscala, cu privire la valorile individualizate ale terenurilor si a constructiilor tranzactionate prin contractele nr. ... si ... din data de 28.03.2007, acesta mentioneaza ca „Nu detin Raportul de evaluare globala”.

Ca urmare a faptului ca din contractul de vanzare cumparare si din informatiile primite de la dl. ... organul de inspectie fiscala nu a putut determina valoarea cladirilor, respectiv a terenurilor, in conformitate cu prevederile art.6, art.7 alin. (2) si art. 67 din OG 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea valorii imobilelor luand in considerare datele furnizate de Raportul de evaluare globala a proprietatilor imobiliare inregistrat la D.G.F.P. ... sub nr..... Conform Raportului de evaluare, in anul 2007 valoarea de piata orientativa pentru terenul intravilan situat in orasul... a fost de 12 euro/m.p. la data tranzactiei, respectiv 28.03.2007, 1 euro=3,3678 lei.

Drept urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit, conform Raportului de evaluare globala a proprietatilor imobiliare inregistrat la D.G.F.P ... sub nr...., o valoare de piata a terenurilor in suma de ... lei.

Organele de control au stabilit, conform contractului de vanzare cumparare nr. ... si avand in vedere ca valoarea totala a constructiilor si terenurilor tranzactionate este de ... lei, ca valoarea constructiilor tranzactionate este de ... lei (... lei - ... lei).

Deoarece valoarea constructiilor este mai mica decat valoarea terenurilor, au considerat ca constructiile vor urma regimul terenurilor.

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in data de 28.03.2007 PF ... a depasit plafonul de scutire TVA prevazut de art. 152, aiin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare (119.000 lei). Operatiunea de tranzactionare a terenurilor mai sus mentionat nu este scutita de TVA deoarece d-l ... ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia terenurilor (factura fiscala de executare silita seria ..., nr.... in care valoarea TVA este de ... lei) asa cum prevede art.141, alin.(2), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuarii tranzactiei.

In plus, acestea au stabilit ca persoana fizica ... in calitate de persoana impozabila stabilita in Romania ,care intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si care a angajat costuri premergatoare efectuarii primei tranzactii (dezmembrarea imobilului situat in localitatea... inscris in CF nr...., compus din teren in suprafata de ... mp cu constructii zootehnice asa cum rezulta din Actul de dezmembrare autentificat de BMP ... sub nr. ...), trebuia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent inainte de realizarea acestor operatiuni de vanzare, respectiv inainte de data de 28.03.2007, data incheierii celor patru contracte de vanzare cumparare in valoare de ... lei, avand in vedere faptul ca cifra de afaceri estimata depaseste plafonul de scutire TVA (119.000 lei), potrivit prevederilor art.153, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile titlului VI, pct.66, alin(2) din H.G.nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data efectuarii tranzactiei in care se mentioneaza:

ART. 153

(1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125^A1 alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:

a) inainte de realizarea unor astfel de operatiuni, in urmatoarele cazuri:

1. daca declara ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru intreprinderile mici;

-titlu VI, pct.66, alin. (2) din H.G.nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal," In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice".

Conform contractelor de vanzare cumparare autentificate la BMP ... in data de 28.03.2007 sub nr.... si ..., dl. ... impreuna cu sotia ... au vandut doua terenuri construibile in suprafata de ... mp situate in localitatea..., incasand suma de ... lei.

Operatiunea de tranzactionare a terenurilor mai sus mentionate nu este scutita de TVA deoarece d-l ... ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia terenurilor asa cum prevede art.141, alin.(2), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare la data efectuarii tranzactiei.

In data de 28.03.2007, contribuabilul verificat a mai efectuat o tranzactie imobiliara, prin contractul de vanzare-cumparare nr.... constand in vanzarea unui teren cu constructii zootehnice (1 grajd cabaline ,in suprafata de ... m.p. ,degradat in proportie de 90% si 1 magazie cereale in suprafata de ... m.p.) ,in suprafata totala de ... **m.p.**, incasand suma de ... lei. Suprafata totala a terenurilor cu constructii este de ... **m.p.** Suprafata totala a terenurilor fara constructii este de ... m.p.(... m.p.-... m.p). Bunurile care au facut obiectul tranzactiei au fost dobandite cu titlu de adjudecare la licitatie in baza PV de licitatie nr...., incheiat de AVAB, respectiv Act de dezmembrare nr.....

In contractul de vanzare nr.... nu sunt individualizate valorile de vanzare a constructiilor si valoarea de vanzare a terenului. D-l ... nu a putut prezenta documente sau informatii cu privire la valoarea individualizata a constructiilor si valoarea individualizata a terenurilor.

Ca urmare a faptului ca din contractul de vanzare cumparare si din informatiile primite de la d-l ... organul de inspectie fiscala nu a putut determina valoarea cladirilor si terenurilor in conformitate cu prevederile art.6, art.7 alin (2) si art. 67 din OG 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala , organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea valorii imobilelor luand in considerare datele furnizate de Raportul de evaluare globala a proprietatilor imobiliare inregistrat la D.G.F.P. ... sub nr..... In Actul de dezmembrare nr.... pentru imobilul care a facut obiectul dezmembrarii s-a procedat la evaluarea acestuia in baza Raportului mai sus mentionat.

Valoarea de piata a terenurilor, tranzactionate de catre d-l ... conform contractului de vanzare cumparare nr.... , calculata de organul de inspectie fiscala in baza Raportului de evaluare globala a proprietatilor imobiliare a fost de ... lei.

Conform contractului de vanzare nr... valoarea totala a constructiilor si terenurilor tranzactionate este de ... lei, rezultand ca valoarea constructiilor tranzactionate este de ... lei (...- ...).

Deoarece valoarea constructiilor este mai mica decat valoarea terenurilor constructiile vor urma regimul terenurilor. Operatiunea este impozabila din punct de vedere a TVA.

In data de 05.04.2007, contribuabilul verificat a efectuat o tranzactie imobiliara prin contractul de vanzare-cumparare nr. ... constand in gradina, casa si curte (constructii vechi), imobil dobandit prin cumparare cu contract de vanzare-cumparare nr. Deoarece imobilul tranzactionat se incadreaza in categoria constructiilor vechi operatiunea efectuata este scutita de TVA conform prevederilor art. 141, alin.(2), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru stabilirea categoriei terenurilor aflate in raza orasului..., tranzactionate, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare de la Primaria orasului... prin adresele nr. ... si nr..... Prin adresa nr.... emisa de Primaria orasului..., inregistrata la D.G.F.P.... sub nr.... s-a comunicat faptul ca terenurile tranzactionate se gasesc in intravilanul localitatii... in ... Zona unitatilor industriale/depozitare si ca la data instrainarii acestora nu au fost emise Certificate de urbanism sau Autorizatii de construire.

Deoarece informatiile transmise prin adresa mai sus mentionata sunt incomplete, organul de inspectie fiscala a formulat o noua adresa cu nr. ... catre Primaria... prin care au fost solicitate informatii suplimentare cu privire la scoaterea din circuitul agricol a terenurilor tranzactionate, daca terenurile tranzactionate situate in localitatea... se incadreaza in categoria terenurilor construibile si fotocopii ale Certificatului de urbanism nr. ... emis de primaria....

Prin adresa nr.... emisa de Primaria...,inregistrata la D.G.F.P. ... -SAF-AIF sub nr...., s-a comunicat faptul ca terenurile aferente CF nr...., CF nr.6164, CF nr.6165, CF nr.6166 ,ale localitatii... ,se afla in intravilanul orasului... si asupra lor se pot executa lucrari de constructie.

Organele de inspectie fiscala considera ca Persoana fizica ... a obtinut venituri din tranzactii imobiliare, depasind plafonul de scutire si nu s-a inregistrat in scopuri de taxa pe valoare adaugata inainte de data de 28.03.2007, iar prin angajarea de costuri pentru dezmembrarea imobilului situat in localitatea... in scris in CF nr...., compus din teren in suprafata de ... mp cu constructii zootehnice, asa cum rezulta din Actul de dezmembrare autentificat de BMP ... sub nr. ..., contribuabilul a intentionat sa efectueze o activitate economica .

Avand in vedere cele mentionate mai sus organele de inspectie fiscala au apreciat ca persoana fizica ..., a realizat operatiuni impozabile, respectiv livrarea de terenuri construibile pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141, alin.(2), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul

Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:" 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. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat sau ar fi avut dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia , transformarea sau construirea unui astfel de imobil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

1. teren constructibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare;"

In baza prevederilor art. 94, alin. (3), lit. c) din O.G. 92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala, organele de inspectie fiscala au solicitat d-lui ..., explicatii **scrise-anexa** 5(din data de 23.05.2011, aferenta Procesului -verbal de control inopinat) cu privire la eventualele modificari, transformari la imobilul situat in ..., vandut prin contractul nr.../05.04.2007, daca a obtinut autorizatie de constructie in anul 2006 pentru acest imobil si de ce nu s-a inregistrat ca platitor de TVA inainte de data de 28.03.2007 deoarece a intentionat sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile, intocmindu-se in acest sens Actul de dezmembrare nr. ... autentificat la BNP ..., la intrebarea nr.2, formulata de organul de inspectie fiscala cu privire eventualele modificari, transformari efectuate in anul 2006 sau daca s-a obtinut autorizatie de constructie pentru imobilul situat in ..., vandut prin contractul nr.../05.04.2007 d-l ... precizeaza:"Nu am efectuat nici o modificare, nu am obtinut autorizatie de constructie".

La intrebarea nr.3 formulata de organul de inspectie fiscala cu privire la neinregistrarea ca platitor de TVA inainte de realizarea operatiunilor de tranzactionare a proprietatilor imobiliare contribuabilul a mentionat in Anexa nr.1 la Nota explicativa, urmatoarele : la punctul 3.1 arata ca a solicitat informatii de la organele fiscale autorizate cu privire la inregistrarea in scopuri de TVA pentru tranzactiile imobiliare si raspunsul a fost negativ; la punctul 3.2 a mentionat ca vanzarea bunurilor a fost facuta in anul 2007 in fata unui notar public la care a achitat contravaloarea tuturor taxelor; la punctul 3.3 a mentionat ca toate tranzactiile au fost declarate de catre notar iar D.G.F.P ... a ramas pasiva deoarece nu exista text legal in Codul Fiscal; la punctul 3.4 a mentionat ca depunerea Declaratiei 209 este reglementata de Ord. 1706/2008 .

In anul 2009 contribuabilul verificat a figurat doar cu un act de partaj asupra unui bun comun dobandit prin Certificat de mostenitor, operatiune care nu intra in sfera de aplicare a TVA.

In semestrul I 2011 conform contractului de donatie nr...., d-l ... impreuna cu sotia ... a donat apartamentul situat in ..., str.... ..., evidentiat in C.F.nr... a municipiului Tot in semestrul I 2011 conform contractului de donatie nr. ..., d-l ... impreuna cu sotia ... a donat imobilul evidentiat in C.F. nr., nr. cadastral ..., compus din teren extravilan (categoria de folosinta -pasune, tarla

...), in suprafata de 60215 mp, imobil situat in extravilanul localitatii Operatiunea de donatie este o operatiune fara plata, neicadrandu-se in categoria operatiunilor impozabile asa cum prevede art.126, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completariile ulterioare .

Pentru clarificarea si definitivarea constatarilor cu privire la tranzactiile imobiliare efectuate de d-l ... , in conformitate cu prevederile art. 49, alin.(1) si art.52 , alin.(1) din O.G.92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala, si a prevederilor OMFP 1304/2004, privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala, organul de inspectie a formulat si transmis d-lui ... prin adresa nr. ..., intrebarile la care sa raspunda.

In adresa transmisa de dl. ..., inregistrata la D.G.F.P.... sub nr.... si la SAF-AIF sub nr...., in Nota explicativa - Anexa nr. ..., la intrebarea nr.2 formulata de organul de inspectie fiscala, cu privire la efectuarea si a altor tranzactii imobiliare (vanzare, donatie, schimb,etc.), in afara de cele prezentate de organul de inspectie fiscala, in Anexa nr.... (de care a luat la cunostinta, prin semnatura in data de 31.01.2012) acesta mentioneaza ca : „In luna mai 2011 am facut ca dar de nunta fiului meu doua donatii potrivit contractelor de donatie anexate". Tot cu adresa mai sus mentionata d-l ... ne transmite in fotocopie Contractul de donatie nr...., autentificat la BNP „..." prin care d-l ... si sotia ... doneaza fiului lor apartamentul situat in ..., str.... ... si Contractul de donatie nr. ..., autentificat la BNP ..."prin care d-l ... si sotia ... doneaza fiului lor imobilul evidenciat in CF nr.... ..., avand nr.cadastral ..., compus din teren extravilan (categoria de folosinta -pasune, tarla ...) in suprafata de 60215m, imobil situat in extravilanul localitatii

Deoarece contribuabilul nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea obligatiei privind TVA de plata (28.03.2007 - 31.12.2009) si accesoriile aferente, conform prevederilor art.152, alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completariile ulterioare , coroborat cu pct.62, alin. (2), lit.a) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal in care se precizeaza: " in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal".

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit ca in perioada 01.01.2007-30.06.2011 d-nul ... a efectuat 8 tranzactii imobiliare-anexa nr.7, din care 4 tranzactii imobiliare nu sunt taxabile, iar 4 tranzactii imobiliare reprezentand vanzare terenuri construibile in intravilanul localitatii..., sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata .

Conform contractelor de vanzare cumparare autentificate la BNP ... in data de 28.03.2007 sub nr.....,.... si ... d-l ... impreuna cu sotia ... vinde terenuri construibile in suprafata de ... mp situate in localitatea..., incasand suma totala de ... lei.

Organele de inspectie fiscala considera ca inainte de data efectuarii tranzactiei, respectiv 28.03.2007 contribuabilul avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA , devenind persoana impozabila, incepand cu data de 28.03.2007 potrivit prevederilor art.153, alin.(1), lita) din Legea nr.571/21003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare la data efectuarii tranzactiei.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala considera ca persoana fizica ... realizeaza operatiuni impozabile, respectiv livrarea de terenuri construibile pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141, alin.(2), lit.f) din Legea nr.571/21003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:" 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. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele :

1. teren constructibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare;"

Organele de inspectie fiscala au solicitat Biroului Registru Contribuabili si Declaratii Fiscale din cadrul DGFP ... prin adresa nr.... inregistrarea ca platitor de TVA din oficiu asa cum prevede art.153 alin. (7) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal : "In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu", d-nului ... fiindu-i atribuit CIF RO ... in data de 11.07.2011.

Aspectele mentionate mai sus sunt reglementate de urmatoarele prevederi legale :

-art. 152 , alin.(1) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal "Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita

in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b}";

-art. 152, alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare: "Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153";

- titlul VI, pct.62 , alin. (2) din H.G.nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, "in sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal";

- art. 152 , alin.(2) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal " Cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea alin. (1) este constituita din valoarea totala a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi desfasurate de o mica intreprindere, efectuate de persoana impozabila in cursul unui an calendaristic, incluzand si operatiunile scutite cu drept de deducere si pe cele scutite fara drept de deducere, prevazute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) si f), daca acestea nu sunt accesorii activitatii principale. "

- art. 152 , alin. (6) din Legea nr.571 /2003 privind Codul fiscal: "Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153."

- art. 153, alin.(1) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal : " Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125^{A1} alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu

drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri: 1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art.152, alin(1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

-titlu VI, pct.66, alin. (2) din H.G.nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal," În aplicarea art.153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective.de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare începerii unei activități economice".

- art.141, alin.(2), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare: "Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: 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",

Organele de inspecție fiscală au stabilit că în luna martie 2007 dl. ... a efectuat patru tranzacții cu terenuri construibile, situate în intravilanul localității..., operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, în valoare de ... lei care constituie baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată și la care s-a aplicat cota standard de 19%, conform următoarelor prevederi legale:

- art. 137, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare : " baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din :

... 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 tert, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni";

- art.140, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare "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".

- decizia nr. 2/12.04.2011 : "In interpretarea si aplicarea unitara a art. 137 alin. (1) lit. a) si art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si a pct. 23 alin. (1) si (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru livrarile taxabile de constructii si de terenuri, taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta se determine in functie de vointa partilor rezultata din contracte sau alte mijloace de proba administrate conform Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedure fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, dupa cum urmeaza:

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrarii [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adaugata", aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, in cazul in care rezulta ca:

1. partile au convenit ca TVA nu este inclusa in contravaloarea livrarii; sau
2. partile nu au convenit nimic cu privire la TVA;"

Locul livrarii pentru bunurile imobile tranzactionate de catre contribuabil este in Romania , asa cum prevede art. 132, alin.(1), lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , "Se considera a fi locul livrarii de bunuri:... locul unde se gasesc bunurile atunci cand sunt puse la dispozitia cumparatorului, in cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate ."

Pentru livrarile de bunuri imobile efectuate, faptul generator intervine la data la care sunt indeplinite formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator, respectiv la data incheierii contractului de vanzare -cumparare asa cum prevede art.134, alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Tranzactia imobiliara efectuata prin contractul de vanzare nr.../04.04.2007, constand in vanzarea unei case cu curte (constructie veche) ,se incadreaza in categoria operatiunilor scutite de TVA, conform prevederilor art. 141, alin. (2), lit.f) din Legea nr. 571/21003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Operatiunile imobiliare derulate prin contracte de donatie nr. ... si nr.... sunt operatiuni fara plata , neicadrandu-se in categoria operatiunilor impozabile asa cum prevede art.126, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare .

Organele de inspectie fiscala au procedat la calculul taxei pe valoarea adaugata colectata, aferenta contravalorii tranzactiilor efectuate in suma de ... **lei** stabilindu-se o taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de... **lei**.

Modul de determinare a TVA-ului este prezentat in **anexa nr. 6** la raportul de inspectie fiscala.

Pentru diferenta de TVA stabilita suplimentar in suma de... lei, organele de inspectie fiscala au calculat **majorari, dobanzi si penalitati de intarziere** in suma totala de ... lei (in baza art.119; art.120, si art.120^A1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in cota de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, calculate de la data de 25.04.2007 pana in data de 30.06.2010 inclusiv in suma de 692.099 lei, in cota de 0,05% pentru fiecare zi de intarziere, calculate de la data de 01.07.2010 pana la data de 30.09.2010 inclusiv, in suma de **27.398 lei**, in cota de 0,04%.

III. Avand in vedere constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre organele de inspectie fiscala si de catre contestatoare, biroul investit cu solutionarea contestatiei retine ca, dl. ... a obtinut venituri din tranzactionarea proprietatilor imobiliare din patrimoniu personal si nu s-a inregistrat in termen in scopuri de TVA la organul fiscal.

Prin contestatia formulata petenta contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-MT 232/26.04.2012 prin care s-au stabilit in sarcina acestuia obligatii fiscale suplimentare contestate reprezentand:

- TVA =... lei
- majorari/dobanzi de intarziere = ... lei
- penalitati de intarziere = ...lei.

In fapt, in perioada verificata 2007-2011, petentul a efectuat 8 tranzactii de natura transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile care nu au fost utilizate in scopuri personale, pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate dobandind astfel calitatea de persoana impozabila conform prevederilor legale astfel:

- art. 127 alin. 1 si alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“ Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.”

- art. ... alin. 1 si alin. 2 din Codul fiscal:

(1) Prin livrare de bunuri se intelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia.

(2) In intelesul prezentului titlu, prin bunuri se intelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie.

Din numarul tranzactiilor efectuate respectiv mai mult de 1 pe an (4 in data de 28.03.2007) rezulta caracterul de continuitate al veniturilor obtinute; astfel livrarile de bunuri efectuate de petentul in perioada 2006-2010 rezulta din activitati economice asa cum sunt definite la art. 127 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 coroborat cu NM de aplicare a acestuia care precizeaza ca “ *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.*”

Bunurile care fac obiectul livrarilor verificate sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si reprezinta terenuri intravilane curti-constructii pentru care contribuabilul are calitatea de proprietar.

Caracterul de continuitate este reglementat de pct. 3(4) din NM de aplicare a art. 127 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si anume: “ *acativitatea economica este considerata continua din momentul inceperii sale, incluzind si livrarea bunului sau partilor din bunul imobil constructibil, chiar daca este un singur bun imobil*” si pct. 3(5) care face urmatoarea precizare “ *cazul achizitiei de terenuri si/sau constructii de catre persoana fizica in scopul vinzarii, livrarea acestor bunuri reprezinta o activitate cu caracter de continuitate daca persoana fizica realizeaza mai mult de o singura tranzactie in cursul unui an calendaristic*”.

Aceasta prevedere legala este aplicabila si petentului deoarece din verificarea fiscala efectuata a reesit faptul ca aceasta a derulat in perioada verificata mai mult de o tranzactie intr-un an calendaristic.

Trebuie precizat ca prin desfasurarea de activitati economice in intelesul art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu se presupune exercitarea unei activitati aducatoare de profit, ci se refera doar la activitati permanente, efectuate contra plata.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate se retine ca dl. ... este o persoana impozabila din punct de vedere al TVA pentru activitatile economice desfasurate, constand in vinzarea de terenuri in scopul obtinerii de

venituri cu caracter de continuitate indeplinind cumulativ conditiile prevazute la art. 126 alin. 1 lit. a- d din Codul fiscal:

“Operatiuni impozabile

ART. 126

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

- a) operatiunile care, in sensul art. ...-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;*
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;*
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2);”*

Organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca prin tranzactiile efectuate la data de 28.03.2007 in baza contractelor nr. ..., .../28.03.2007, .../28.03.2007 si ... in valoare de ... lei petentul a depasit plafonul de scutire de TVA de 119.000 lei prevazut de art. 152 alin. 1 si alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare : *„Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”..*

Deoarece petentul a intreprins demersuri care intra in categoria elementelor obiective care dovedesc intentia persoanei de a desfasura activitate economica aducatoare de venit (dezmembrarea imobilului situat in localitatea... inscris in CF nr...., compus din teren in suprafata de ... mp cu constructii zootehnice, asa cum rezulta din Actul de dezmembrare autentificat de BNP ... sub nr. ...), avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA inaintea efectuarii tranzactiei asa cum prevede art. 153 alin. 1 lit.a:

Inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA

ART. 153

- (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125 alin.*
- (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce*

implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:

a) inainte de realizarea unor astfel de operatiuni.....

Petentul si-a dovedit intentia sa realizeze o activitate economica (urmare dezmembrarii imobilului situat in localitatea... inregistrat in CF nr...., compus din teren in suprafata de ... mp cu constructii zootehnice, asa cum rezulta din Actul de dezmembrare autentificat de BNP ... sub nr. ...), ce implica operatiuni taxabile inainte de data de 28.03.2007, data incheierii primului contract de vanzare-cumparare.

Petentul nu a respectat prevederile legale mai sus citate si nu s-a inregistrat ca platitor de TVA inainte de realizarea operatiunilor de tranzactionare, iar organul de inspectie fiscala a procedat in conformitate cu prevederile art. 152 alin. 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“ persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153.”

Conform punctului 62 alin. (2) lit. a) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare: „ în cazul în care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificata 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 impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost înregistrata normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa între data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de taxa daca ar fi solicitat în termenul prevazut de lege înregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal”.

Ca urmare, petentul trebuia sa se inregistreze ca platitor de TVA incepand cu data de 28.03.2007, cu obligatia declararii si achitarii TVA.

Pentru stabilirea categoriei terenurilor aflate in raza orasului..., tranzactionate, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare de la Primaria orasului... prin adresele nr.... si nr..... Prin adresa nr.... emisa de Primaria orasului..., inregistrata la D.G.F.P.... sub nr.... s-a comunicat faptul ca

terenuri tranzactionate se gasesc in intravilanul localitatii... in ... Zona unitatilor industriale/depozitare si ca la data instrainarii acestora nu au fost emise Certificate de urbanism sau Autorizatii de construire.

Deoarece informatiile transmise prin adresa mai sus mentionata sunt incomplete, organul de inspectie fiscala a formulat o noua adresa cu nr. ... catre Primaria... prin care au fost solicitate informatii suplimentare cu privire la scoaterea din circuitul agricol a terenurilor tranzactionate, daca terenurile tranzactionate situate in localitatea... se incadreaza in categoria terenurilor construibile si fotocopii dupa Certificatele de urbanism nr. ... emis de primaria....

Prin adresa nr.... emisa de Primaria..., inregistrata la D.G.F.P. ... -SAF-AIF sub nr...., s-a comunicat faptul ca terenurile aferente CF nr...., CF nr.6164, CF nr.6165, CF nr.6166 ,ale localitatii..., se afla in intravilanul orasului... si asupra lor se pot executa lucrari de constructie.

In anul 2007 petentul a efectuat urmatoarele tranzactii imobiliare:

Contractul vanzare-cumparare nr...., autentificat la BNP ..., o tranzactie imobiliara constand in vanzarea unui teren cu constructii zootehnice (3 grajduri bovine in suprafata de ... m.p.,1 padoc grajd in suprafata de ... m.p.,1 siloz de suprafata in suprafata de ... m.p.,1 moara furaje in suprafata de ... m.p. ,1 patul porumb in suprafata de... m.p., 1 cladire suprafata de ... m.p.) in suprafata totala de ... **m.p.**, incasand suma de ... lei. Suprafata totala a terenurilor cu constructii este de ... **m.p.** Suprafata totala a terenurilor fara constructii este de... m.p (... m.p.- m.p). Bunurile care au facut obiectul tranzactiei au fost dobandite cu titlu de adjudecare la licitatie in baza PV de licitatie nr...., incheiat de AVAB, respectiv Act de dezmembrare nr....

Organele de inspectie fiscala in mod corect au stabilit, conform Raportului de evaluare globala a proprietatilor imobiliare inregistrat la D.G.F.P ... sub nr...., avand in vedere prevederile art. 6, art.7 alin. (2) si art. 67 din O.G. nr. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala valoare de piata a terenurilor ca fiind suma de ... lei.

Drept urmare, conform contractului de vanzare cumparare nr.... si avand in vedere ca valoarea totala a constructiilor si terenurilor tranzactionate este de ... lei, rezulta ca valoarea constructiilor tranzactionate este de ... lei (...-...).

Deoarece valoarea constructiilor este mai mica decat valoarea terenurilor, au considerat ca constructiile vor urma regimul terenurilor.

Prin contractele de vanzare cumparare autentificate la BMP ... in data de 28.03.2007 sub nr.... si ..., dl. ... impreuna cu sotia ... au vandut doua terenuri construibile in suprafata de ... mp situate in localitatea..., situate intravilan, incasand suma de ... lei.

Prin adresa nr.... emisa de Primaria..., inregistrata la D.G.F.P. ... -SAF-AIF sub nr...., rezulta ca terenurile vandute in baza contractului sus mentionat se gasesc in intravilanul localitatii....

In data de 28.03.2007, contribuabilul verificat a mai efectuat o tranzactie imobiliara, prin **contractul de vanzare-cumparare nr...** constand in vanzarea unui teren cu constructii zootehnice (1 grajd cabaline, in suprafata de ... m.p., degradat in proportie de 90% si 1 magazie cereale in suprafata de ... m.p.), in suprafata totala de ... **m.p.**, incasand suma de ... lei. Suprafata totala a terenurilor cu constructii este de ... **m.p.** Suprafata totala a terenurilor fara constructii este de ... m.p.(... m.p.-... m.p). Bunurile care au facut obiectul tranzactiei au fost dobandite cu titlu de adjudecare la licitatie in baza PV de licitatie nr..., incheiat de AVAB, respectiv Act de dezmembrare nr.....

In contractul de vanzare nr... nu au fost individualizate valorile de vanzare a constructiilor si valoarea de vanzare a terenului. D-l ... nu a putut prezenta documente sau informatii cu privire la valoarea individualizata a constructiilor si valoarea individualizata a terenurilor.

Ca urmare a faptului ca din contractul de vanzare cumparare si din informatiile primite de la d-l ... nu s-a putut determina valoarea cladirilor si terenurilor in mod corect organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea valorii imobilelor luand in considerare datele furnizate de Raportul de evaluare globala a proprietatilor imobiliare inregistrat la D.G.F.P. ... sub nr..., avand in vedere prevederile art. 6, art. 7 alin. (2) si art. 67 din OG nr. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura.

Valoarea de piata a terenurilor, tranzactionate de catre d-l ... conform contractului de vanzare cumparare nr..., a fost stabilita in mod corect de organul de inspectie fiscala in baza Raportului de evaluare globala a proprietatilor imobiliare a fost de ... lei.

Conform contractului de vanzare nr... valoarea totala a constructiilor si terenurilor tranzactionate este de ... lei, rezultand ca valoarea constructiilor tranzactionate este de ... lei(...-...).

Deoarece valoarea constructiilor este mai mica decat valoarea terenurilor constructiile vor urma regimul terenurilor. Operatiunea este impozabila din punct de vedere a TVA.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, petentului ii sunt aplicabile prevederile art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal conform carora: *"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. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat sau ar fi avut dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:*

1. teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare;" ,

iar operatiunile efectuate conform contractelor de vanzare cumparare .../28.03.2012 sunt operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA care nu beneficiaza de scutirea prevazute la art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal.

In concluzie, valoarea totala a tranzactiilor realizate conform contractelor de vanzare cumparare .../28.03.2012 este in suma de ... lei, petentul datoreaza pentru acestea, urmare obligativitatii inregistrarii ca platitor de TVA incepand cu data de 28.03.2007 taxa pe valoarea adaugata in suma de de... lei (... x 19%), calculata coform urmatoarelor acte normative:

- art. 137, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare : "*baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din :... pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni*";

- art.140, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare "*Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce*".

Deoarece accesoriile urmeaza principalul iar debitul in suma de... lei reprezentind TVA de plata este datorat, petentul datoreaza si accesoriile in suma ... lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere si, respectiv, ... lei, reprezentand penalitati de intarziere, masura fiind una accesorie conform principiului de drept "*sequitur principale*".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 206 ai art. 207 din OG nr. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala Titlul IX solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrativ fiscale, in baza referatului nr. 29907/29.06.2012 se

DECIDE

- respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma de ... lei ce se compune din :

- TVA de plata ... Lei;
- majorari de intarziere ... lei;

- penalitati de intirziere ... lei.

- prezenta decizie se comunica la :

- Persoana Fizica ...;

- Activ. de insp. fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala ...

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

p. DIRECTOR EXECUTIV

....