

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI PRAHOVA
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 820 din 29 octombrie 2012

Cu adresa nr...../....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova sub nr...../....., **Activitatea de Inspecție Fiscală** din cadrul D.G.F.P. Prahova a înaintat **dosarul contestației** formulată de **soții S.C. și S.L.** din, jud. Prahova, împotriva *Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. din2012* întocmită de reprezentanții A.I.F. Prahova.

Decizia de impunere nr./.....2012 a avut la bază măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală parțială încheiat la data de2012 și înregistrat la organul fiscal sub nr./.....2012.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- lei - TVA de plată;
- lei - dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de2012, iar contestația a fost depusă la poștă în data de2012 și înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr...../.....2012.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile contestatorilor sunt următoarele:

"[...] Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la2012 organele de control au constatat faptul că exista obligația de plată a TVA pentru următoarele operațiuni:

- *Înstrăinarea apartamentului nr.4 din str. P, parter încheiată între subsemnații și L.M. pentru suma de euro, conform contract de vânzare cumpărare nr...../08.08.2008;*
- *Înstrăinarea apartamentului nr.10 situat în imobilul din str. A, etaj, încheiată între subsemnații și soții M.M. și A. pentru suma de euro, conform contract de vânzare cumpărare nr...../10.12.2009;*
- *Înstrăinarea suprafeței de teren de 75 mp situat în str. O fără număr, încheiată între subsemnații și soții O.C. și M. pentru suma de euro, conform contract de vânzare cumpărare nr...../26.10.2010.*

Considerăm că măsurile dispuse prin actele contestate sunt abuzive și nelegale, sumele stabilite în sarcina noastră nefiind datorate. Nu am desfășurat activități de natură a genera obligația de plată a TVA. Operațiunile taxabile TVA trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute în art.126 alin.1 coroborat cu art.127 alin.1 și 2 din Codul Fiscal. Activitatea economică trebuie să aibă un caracter de continuitate, în timp ce contractele de vânzare cumpărare menționate nu sunt contracte comerciale, ci acte cu executare dintr-o dată și nu pot reprezenta o continuitate, în condițiile în care vânzările au loc la momente diferite în timp. Cele trei vânzări s-au efectuat în anii 2008 - 2009 și 2010.

Legiuitorul a înțeles să reglementeze separat această situație în cursul anului 2009, prin art.127 alin.2 indice 1. Modificarea legislativă produce efecte începând cu data de 01.01.2010, această dispoziție legală fiind introdusă recent în Codul fiscal, și nu poate produce efecte retroactive, pentru perioada anterioară. Prin măsura aplicată s-a încălcat disp. Art. 15 din Constituția României potrivit căruia legea nu poate produce efecte decât pentru viitor.

De asemenea, considerăm că nu s-a procedat la aplicarea corectă a legii, deoarece nu s-a ținut cont de plafonul minim prevăzut de lege de 35.000 euro/persoană impozabilă, noi fiind taxați chiar de la prima operațiune, în timp ce legea obligă persoanele fizice să se înregistreze ca plătitori de TVA numai dacă depășesc plafonul de 35.000 euro.

Cu privire la obligația de plată a TVA aferentă vânzării terenului de 75 mp, considerăm că măsura este abuzivă, deoarece așa cum rezultă din certificatul de urbanism pe care îl anexăm prezentei contestații, terenul este neconstruibil, are categoria de folosință intravilan, însă nu și curți construcții așa cum se precizează în raportul de inspecție fiscală."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală parțială încheiat la data de2012 de reprezentanții D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspecție Fiscală la soții S.C. și S.L. din, jud. Prahova, s-au stabilit următoarele:

[...] Conform documentelor transmise de dl. S.C., persoana impozabilă soții S.C. și S.L. a efectuat în perioada august 2008 - decembrie 2011, tranzacții imobiliare cu apartamente și teren intravilan curți construcții, nefiind înregistrat fiscal din punct de vedere al TVA, pentru activitatea de tranzacții imobiliare efectuate ca persoană fizică. [...].

Urmare contractelor de vânzare-cumpărare puse la dispoziție de domnul S.C. și a informațiilor din baza de date informatizată a MFP, s-a reținut că persoana impozabilă soții S.C. și S.L. a efectuat în calitate de vânzător în perioada verificată în total un număr de 35 (treizeci și cinci) tranzacții imobiliare, din care una în anul 2008 (cu venituri realizate în sumă de lei), 16 în anul 2009 (cu venituri realizate în sumă de lei), 10 în anul 2010 (cu venituri realizate în sumă de lei) și 8 în anul 2011 (cu venituri realizate în sumă de lei) - (anexa nr.60). [...].

Referitor la tranzacțiile imobiliare, efectuate de persoanele fizice, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, s-au reținut următoarele prevederi legale în materie:

Conform prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, orice persoană fizică devine persoană impozabilă din punct de vedere al TVA dacă desfășoară o activitate economică și dacă, pentru aceasta, obține venituri cu caracter de continuitate.

Persoanele fizice care realizează tranzacții imobiliare cu terenuri construibile și construcții noi, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, au obligația înregistrării în scopuri de TVA în condițiile prevăzute la art.153 din Legea nr.571/2003 [...].

Din verificarea fotocopiilor după contractele de vânzare cumpărare transmise de contribuabil, s-a constatat că în perioada verificată ianuarie 2007 - decembrie 2011, persoana impozabilă soții S.C. și S.L. au efectuat 35 tranzacții imobiliare care intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, în valoare totală de lei, din care: 34 tranzacții imobiliare cu apartamente în valoare de lei și 1 tranzacție cu teren curți construcții în valoare de lei. [...].

Persoana impozabilă soții S.C. și S.L. a început activitatea economică angajând costuri și făcând investiții pregătitoare, la data când s-a început construirea a trei imobile situate la adrese diferite în orașul, str. P (un imobil), respectiv A, jud. Prahova (două imobile, bloc A și bloc B), astfel:

1. Imobilul situat în orașul, str. P, a fost edificat în baza Autorizației de construire nr...../11.07.2007 eliberată de Primăria, pentru executarea lucrărilor de Construire imobil apartamente P+2E+M, împrejmuire teren, organizare șantier, bransament electric, fiind finalizat la data de 20.12.2007, potrivit Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..... [...].

Conform Actului de apartamentare autentificat sub nr...../08.08.2008, imobilul situat în orașul, str. P, compus din P+2E+M, a fost dezmembrat de soții S.C. și S.L. rezultând un număr de 17 apartamente, care au fost vândute în perioada august 2008 - aprilie 2009, conform contractelor de vânzare cumpărare autentificate [...].Precizăm că valoarea declarată pentru executarea lucrărilor de construire imobil apartamente P+2E+M, conform Autorizației de construire nr...../11.07.2007 a fost de lei și lei organizare șantier, iar valoarea veniturilor obținute urmare tranzacțiilor imobiliare efectuate cu cele 17 apartamente, conform contractelor de vânzare cumpărare a fost de lei.

2. Imobilul A situat în orașul, str. A, a fost edificat în baza Autorizației de construire nr...../17.04.2008 pentru executarea lucrărilor de construire imobil de locuințe D+P+E+Em+M (imobil "A") și Autorizației de construire nr...../30.07.2009 pentru Modificări în timpul execuției la A.C. nr. /2008 - imobil "A" (regim final D+P+E+Em+2M), eliberate de Primăria [...].

Imobilul situat în, str. A F.NR. [...] a fost finalizat la data de 09.12.2008, potrivit Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr....., respectiv pentru executarea lucrărilor de Modificări în timpul execuției la A.C. nr...../2008 - imobil "A" a fost finalizat la data de 07.08.2009, potrivit Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.....

Conform Actului de dezmembrare autentificat sub nr...../29.11.2011, imobilul "A" situat în orașul, str. A, nr....., jud. Prahova, compus din D+P+E+Em+2M, a fost dezmembrat de soții S.C. și S.L., rezultând un număr de 21 apartamente.

Din cele 21 de apartamente rezultate urmare dezmembrării imobilului "A", au fost vândute conform notei explicative dată de dl. S.C. în data de2012 /anexa nr.63), "apartamentele numerele 6, 7, 10, 12, 13, 15, 19, dar și alte apartamente pentru care nu am putut să transmit contractele de vânzare cumpărare". [...].

Menționăm că valoarea declarată inițial pentru executarea lucrărilor de construire imobil de locuințe "A" D+P+E+Em+M, conform Autorizației de construire nr...../17.04.2008 a fost de lei și valoarea declarată pentru Modificări în timpul execuției la A.C. nr...../2008 - imobil "A" (regim final D+P+E+Em+2M) conform Autorizației de construire nr...../30.07.2009 a fost de lei.

3. Imobilul B situat în orașul, str. A, a fost edificat în baza Autorizației de construire nr...../17.04.2008 pentru executarea lucrărilor de construire imobil de locuințe D+P+E+Em+M (imobil "B") și Autorizației de construire nr...../30.07.2009 pentru Modificări în timpul execuției la A.C. nr. /2008 - imobil "B" (regim final D+P+E+Em+2M), eliberate de Primăria [...].

Imobilul situat în, str. A F.NR. [...] a fost finalizat la data de 09.12.2008, potrivit Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr....., respectiv pentru executarea lucrărilor de Modificări în timpul execuției la A.C.

nr...../2008 - imobil "B" a fost finalizat la data de 07.08.2009, potrivit Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.....

Conform Actului de dezmembrare autentificat sub nr...../10.12.2009, imobilul "B" situat în orașul, str. A, nr....., jud. Prahova, compus din D+P+E+Em+2M, a fost dezmembrat de soții S.C. și S.L., rezultând un număr de 21 apartamente, din care au fost vândute un număr de 18 apartamente în perioada decembrie 2009 - decembrie 2011, conform contractelor de vânzare cumpărare [...].

Precizăm că valoarea declarată inițial pentru executarea lucrărilor de construire imobil de locuințe "B" D+P+E+Em+M, conform Autorizației de construire nr...../17.04.2008 a fost de lei și valoarea declarată pentru Modificări în timpul execuției la A.C. nr...../2008 - imobil "B" (regim final D+P+E+Em+2M) conform Autorizației de construire nr...../30.07.2009 a fost de lei, iar valoarea veniturilor obținute urmare tranzacțiilor imobiliare efectuate cu cele 18 apartamente, conform contractelor de vânzare cumpărare a fost de lei. [...].

La control s-a constatat că livrările efectuate nu sunt ocazionale, activitatea economică fiind considerată continuă din momentul începerii primei construcții situată în orașul, str. P, respectiv din anul 2007, care a continuat în anul 2008, prin construirea imobilelor "A" și "B" situate în orașul, str. A, jud. Prahova.

Din analiza documentelor transmise, respectiv fotocopii ale contractelor de vânzare cumpărare, a rezultat că operațiunile efectuate de persoana impozabilă soții S.C. și S.L., privind livrări de apartamente și teren curți construcții, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, îndeplinind condițiile prevăzute de art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...].

Referitor la obligația înregistrării în scop de taxă, conform prevederilor art.153 alin.(1) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.66 alin.(1) și (2) al Titlului VI din H.G. nr.44/2004, Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2007, persoana impozabilă S.C. și S.L. nu a solicitat înregistrarea ca plătitor în scopuri de taxă pe valoarea adăugată înainte de începerea activității economice ce implica operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere [...].

În cazul de față, la data când a fost inițiată activitatea economică, a fost declarată o valoare a lucrărilor de lei pentru imobilul situat în orașul, str. P, potrivit autorizației de construire nr...../11.07.2007, peste plafonul de scutire pentru întreprinderi mici de 35.000 euro, echivalentul a 119.000 lei, prevăzut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, ceea ce impunea ca d-nul S.C. să solicite înregistrarea în scopuri de taxă înainte de efectuarea operațiunilor. [...].

În acest caz, contribuabilul avea obligația să se înregistreze la organul fiscal teritorial ca plătitor de TVA înainte de realizarea imobilului situat în orașul, str. P, jud. Prahova, respectiv până la data de 01.07.2007, întrucât cifra de afaceri ce urma să fie realizată depășește plafonul de scutire, așa cum am arătat mai sus.

Potrivit datelor existente la organul fiscal teritorial, până la data prezentului control, persoana impozabilă soții S.C. și S.L. nu a procedat la înregistrarea în scopuri de TVA. [...].

[...], în perioada august 2008 - aprilie 2009, persoana impozabilă soții S.C. și S.L., a efectuat 16 tranzacții imobiliare de apartamente situate în orașul, str. P, jud. Prahova, din care 15 tranzacții imobiliare cu apartamente vechi, scutite la plata TVA, [...], și o tranzacție imobiliară a unui apartament nou, impozabil din punct de vedere al TVA [...].

[...], în perioada ianuarie 2012 - iunie 2012, persoana impozabilă soții S.C. și S.L., a efectuat livrări de apartamente vechi situate în orașul, str. A, bloc A [...].

[...], în perioada decembrie 2009 - decembrie 2011, persoana impozabilă soții S.C. și S.L., a efectuat 18 livrări de apartamente situate în orașul, str. A, bloc B, jud. Prahova, din care 17 livrări de apartamente vechi scutite la plata TVA [...] și o livrare a unui apartament nou, impozabil din punct de vedere al TVA [...].

Conform contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr...../26.10.2010 [...] soții S.C. și S.L. au vândut soților O.M. și O.C., terenul curți-construcții în suprafață de 75 m.p. situat în orașul, str. O f.n., județul Prahova, prețul vânzării fiind de euro, echivalentul a lei. Deoarece terenul în cauză la momentul vânzării avea categoria de folosință "curți construcții" fiind situat în intravilanul orașului, jud. Prahova, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunea este taxabilă din punct de vedere al TVA. [...].

1.1. Taxa pe valoarea adăugată colectată [...]

Având în vedere prevederile referitoare la prețul vânzării înscris în contractele de vânzare cumpărare autentificate sub numerele/08.08.2008,/10.12.2009 și/26.08.2010, prin care nu se precizează că prețul vânzării apartamentelor respectiv a terenului curți construcții, include și taxa și faptul că la data efectuării tranzacțiilor cu bunuri imobile, persoana impozabilă soții S.C. și S.L. nu era înregistrată plătitor de TVA, astfel încât prețul vânzării nu putea conține TVA, conform art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la control s-a calculat cu cota de 19% în perioada august 2008 - iunie 2010, respectiv de 24% în perioada iulie 2010 - decembrie 2011, taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului consolidat al statului, în sumă de lei (..... lei - 19%, - 24%), aferentă veniturilor în sumă de lei (anexa nr.64).

Referitor la baza de impozitare a TVA, aceasta este prevăzută la art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal și este reprezentată de contrapartida obținută de prestator din partea beneficiarului [...].

În conformitate cu prevederile art.128 alin.(1), art.134 alin.(3), art.137 alin.(1) lit.a), art.140 alin.(1), art.153 alin.(1) și art.156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.94 alin.(3) lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, R, cu modificările și completările ulterioare, suma de lei reprezintă TVA colectată suplimentar la control, față de obligația persoanei impozabile de a solicita înregistrarea fiscală în scopuri de taxă, de a calcula și de a declara taxa rezultată urmare derulării de operațiuni taxabile. [...].

1.2. Deoarece persoana impozabilă soții S.C. și S.L. nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA în termenul prevăzut de lege [...], la control nu s-a acordat drept de deducere a TVA.

Persoana impozabilă soții S.C. și S.L. are dreptul să ajusteze taxa pe valoarea adăugată în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior conform Titlului VI - pct.62 alin.(4) lit.b) și alin.5 din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare [...].

1.3. TVA de plată / TVA de recuperat

Urmare verificării efectuate, aferent perioadei ianuarie 2007 - decembrie 2011, conform art.150 alin.(1) lit.a), art.157 alin.(1) și art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei (anexa nr.64), diferența între TVA colectată în sumă de lei și TVA deductibilă în sumă de 0 lei.

Pentru diferența suplimentară în sumă de lei, potrivit art.119 alin.(1), art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere (15%) de lei [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificată, au rezultat următoarele:

* Prin **Raportul de inspecție fiscală parțială nr...../.....2012** încheiat de reprezentanții A.I.F. Prahova la persoana impozabilă soții S.C. și S.L. din, a fost efectuată o verificare privind modul de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat privind TVA aferentă tranzacțiilor imobiliare, perioada verificată fiind ianuarie 2007 - decembrie 2011.

Prin actul de inspecție fiscală se precizează că persoana impozabilă soții S.C. și S.L. nu a fost înregistrată ca plătitoare de TVA în evidențele organelor fiscale și nu a condus evidența fiscală și contabilă privind TVA.

Constatările din Raportul de inspecție fiscală parțială nr./.....2012 s-au realizat, pe de-o parte, pe baza listei nominale beneficiar de venit conform declarației 208 preluată din aplicația Fiscent a Ministerului Finanțelor Publice, listă prin care sunt monitorizate tranzacțiile imobiliare, precum și pe baza contractelor de vânzare-cumpărare puse la dispoziția organelor de control de către dl. S.C..

În fapt, în perioada verificată, respectiv ianuarie 2007 - decembrie 2011, persoana impozabilă soții S.C. și S.L., a efectuat 37 tranzacții imobiliare fără a solicita înregistrarea ca plătitor în scopuri de taxă pe valoare adăugată, deși la data inițierii activității economice, respectiv la data demarării construcției primului imobil de locuințe din, str. P, nr....., conform Autorizației de construire nr...../11.07.2007, a fost declarată o valoare a lucrărilor de lei, peste plafonul de scutire pentru întreprinderi mici de 35.000 euro, echivalentul a 119.000 lei, prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Toate cele 37 tranzacții imobiliare efectuate în perioada ianuarie 2007 - decembrie 2011 intră în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată. Dintre acestea, 34 tranzacții au fost considerate la inspecția fiscală operațiuni scutite din punct de vedere al TVA, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, deoarece prin intermediul lor au fost înstrăinate 34 apartamente vechi, iar 3 tranzacții în valoare totală de lei au fost considerate la inspecția fiscală operațiuni taxabile, după cum urmează:

1 - Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr...../08.08.2008 de B.N.P. - apartament nr.4 situat în, str. P, nr....., parter - preț de vânzare euro, echivalentul a lei;

2 - Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr...../10.12.2009 de B.N.P. - apartament nr.10 situat în, str. A, nr....., imobil B, etaj - preț de vânzare euro, echivalentul a lei;

3. Contract de vânzare-cumpărare nr...../26.10.2010 autentificat de B.N.P. - teren intravilan curți construcții în suprafață de 75 mp situat în, str. O, FN - preț de vânzare euro, echivalentul a lei.

Întrucât operațiunile efectuate de contribuabil în România în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv realizarea de tranzacții imobiliare cu apartamente și cu teren intravilan se încadrează în categoria operațiunilor cuprinse în sfera de aplicare a TVA, conform

art.126 alin.(1) din Codul fiscal, la control s-a stabilit că persoana impozabilă soții S.C. și S.L. avea obligația de a se înregistra ca plătitor în scopuri de TVA conform art.153 alin.(1) lit.a) pct.1 din Codul fiscal până la data de **01.07.2007**, deoarece a fost depășit plafonul de scutire de TVA de **35.000 euro** (119.000 lei) prevăzut la **art.152 alin.(1) din Codul fiscal** prin obținerea Autorizației de construire nr...../11.07.2007 cu o valoare a lucrărilor declarată de lei.

Astfel, pentru cele 3 tranzacții efectuate - operațiuni taxabile în valoare totală de lei (..... lei + lei + lei), în baza prevederilor art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și (2), art.128 alin.(1) și (3), art.137 alin.(1) lit.a), art.140 alin.(1), art.141 alin.(2) lit.f), art.150 alin.(1), art.152 alin.(1) și art.153 alin.(1) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.23 alin.(1), pct.62 alin.(2) lit.a) și a pct.66 alin.(1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina reprezentantului persoanei impozabile soții S.C. și S.L., respectiv dl. S.C., TVA de plată în sumă de lei, prin aplicarea cotei standard de 19%, respectiv 24% asupra valorilor de vânzare înscrise în cele trei contracte de vânzare-cumpărare mai sus prezentate (..... lei x 19% + lei x 19% + lei x 24%), precum și dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă totală de lei (..... lei + lei) calculate în baza art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și (7) și art.120¹ alin.(1) și (2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Amintim că un număr de 34 tranzacții au fost considerate la inspecția fiscală operațiuni scutite din punct de vedere al TVA, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, coroborat cu pct.37 alin.(3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, deoarece au fost înstrăinate 34 apartamente vechi, respectiv vânzarea acestora a avut loc după data de 31 decembrie a anului următor semnării procesului verbal de recepție definitivă a lucrărilor.

* Prin adresa înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr./.....2012, persoana impozabilă soții S.C. și S.L. **contestă Decizia de impunere nr...../.....2012** și solicită anularea acesteia, susținând următoarele:

- nu au fost desfășurate activități de natură a genera obligația de plată a TVA, motivat de faptul că activitatea economică trebuie să aibă un caracter de continuitate, în timp ce contractele de vânzare-cumpărare menționate în decizie nu sunt contracte comerciale, ci acte cu executare dintr-o dată și nu pot reprezenta o continuitate, în condițiile în care vânzările au loc la momente diferite în timp.

- legiuitorul a înțeles să reglementeze separat această situație în cursul anului 2009, prin art.127 alin.2 indice 1, modificare legislativă care produce efecte începând cu data de 01.01.2010, neputând fi aplicată retroactiv.

- organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de plafonul minim prevăzut de lege de 35.000 euro/persoană impozabilă, soții S.C. și S.L. fiind taxați chiar de la prima operațiune.

- cu privire la obligația de plată a TVA aferentă vânzării terenului de 75 mp, se consideră că măsura este abuzivă, deoarece așa cum rezultă din certificatul de urbanism anexat contestației, terenul este neconstruibil, are categoria de folosință intravilan, însă nu și "curți construcții" așa cum se precizează în raportul de inspecție fiscală.

* **Față de cele prezentate mai sus se rețin următoarele:**

În luna ieulie 2007, soții S.C. și S.L. au demarat construirea unui imobil de locuințe P+2E+M, la adresa din orașul, str. P, jud. Prahova, în baza Autorizației de construire nr...../11.07.2007 eliberată de Primăria Conform Autorizației de construire nr...../11.07.2007, valoarea de executare a lucrărilor de construire declarată de cei doi soți a fost de lei.

Acest imobil a fost finalizat la data de 20.12.2007, conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr...... Conform Actului de apartamentare autentificat sub nr...../08.08.2008, imobilul a fost dezmembrat de soții S.C. și S.L. într-un număr de 17 apartamente, care au fost vândute în perioada august 2008 - aprilie 2009 conform contractelor de vânzare-cumpărare autentificate de notari publici. Prima vânzare de locuințe a avut loc la

data de 08 august 2008, conform Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr...../08.08.2008 de B.N.P. - apartament nr.4 situat în, str. P, parter, prețul de vânzare fiind de euro, echivalentul a lei.

Se constată că, în scopul construirii imobilului situat în orașul, str. P, jud. Prahova, soții S.C. și S.L. au solicitat și au obținut de la Primăria Autorizația de construire nr...../11.07.2007.

Ori, obținerea autorizației de construire presupune angajarea de costuri din partea contribuabilului (familia S.), ca de exemplu întocmirea de către o persoană autorizată a unui proiect fără de care autorizația de construire nu poate fi emisă. Totodată, însăși autorizația de construire presupune un cost reprezentat de taxa care trebuie achitată către primăria emitentă.

Față de cele de mai sus, se constată fără echivoc intenția contribuabilului de a desfășura o activitate economică încă din luna iulie 2007, lună în care a fost obținută autorizația de construire a imobilului de locuințe P+2E+M cu 17 apartamente, titularii autorizației de construire angajând costuri în vederea obținerii respectivei autorizații.

În ceea ce privește înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, la art.153 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

"Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

Art.153. - (1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoare adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de TVA, 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; [...]"

De asemenea, la art.150, alin.(1), lit.a) din Codul fiscal se prevede obligația persoanelor impozabile de a plăti taxa pe valoare adăugată.

Plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este de 35.000 euro, echivalentul a 119.000 lei.

Totodată, pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută încă din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice."

În cazul de față, se constată că activitatea economică se consideră începută încă din luna iulie 2007, lună în care soții S.C. și S.L. au obținut Autorizația de construire nr...../11.07.2007 eliberată de Primăria, fiind clară intenția contribuabilului de a desfășura o activitate economică, acesta angajând costuri în vederea obținerii autorizației de construire a imobilului de locuințe P+2E+M situat în orașul, str. P, jud. Prahova, imobil cu 17 apartamente.

Activitatea economică a fost continuată prin construirea a două imobile - bloc A și bloc B - situate în orașul, str. A, jud. Prahova, valoarea declarată a lucrărilor fiind de lei conform Autorizației de construire nr...../17.04.2008 și Autorizației de construire nr...../30.07.2009 pentru modificări în timpul execuției, respectiv de lei conform Autorizației de construire nr...../17.04.2008 și Autorizației de construire nr...../30.07.2009 pentru modificări în timpul execuției.

Conform Actului de dezmembrare autentificat sub nr...../29.11.2011, imobilul "A" din orașul, str. A, nr....., jud. Prahova, compus din D+P+E+Em+2M, a fost dezmembrat de soții S.C. și S.L. într-un număr de 21 apartamente, care au fost vândute parțial în cursul anului 2012 conform contractelor de vânzare-cumpărare autentificate de notari publici.

Conform Actului de dezmembrare autentificat sub nr...../10.12.2009, imobilul "B" din orașul, str. A, nr....., jud. Prahova, compus din D+P+E+Em+2M, a fost dezmembrat de soții S.C. și S.L. într-un număr de 21 apartamente, din care 18 apartamente au fost vândute în perioada decembrie 2009 - decembrie 2011 conform contractelor de vânzare-cumpărare autentificate de notari publici.

De asemenea, în cursul anului 2010 soții S.C. și S.L. au vândut un teren în suprafață de 75 mp, cu categoria de folosință la data vânzării "curți-construcții", situat în orașul, str. O, FN, jud. Prahova, conform Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr...../26.10.2010.

În perioada 2007 - 2011 soții S.C. și S.L. au efectuat un număr de **37 tranzacții imobiliare** constând în vânzarea către diverse persoane fizice și juridice a unui număr de **36 apartamente și un teren construcții** situate în orașul, valoarea încasată aferentă celor 37 tranzacții fiind de lei (..... lei în anul 2008 + lei în anul 2009 + lei în anul 2010 + lei în anul 2011).

La art.126, art.127 și art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal sunt prezentate operațiunile care intră în sfera de aplicare a TVA, persoanele impozabile care desfășoară activități economice enumerate de legiuitor, printre care și exploatarea bunurilor corporale și necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, și totodată este definită livrarea de bunuri, astfel:

"Operațiuni impozabile

Art.126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art.128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

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

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127, alin.(1) acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127, alin.(2); [...]

Persoane impozabile și activitatea economică

Art.127. - (1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități

(2) 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.

Livrarea de bunuri

Art.128. - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar."

În aplicarea prevederilor art.127, alin.(2) din Codul fiscal, la pct.3 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a acestei legi, aprobată prin HG nr.44/2004, forma valabilă în anul 2007, se prevede:

"3.(1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal."

Prin H.G. nr.1620/2009 au fost completate Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pct.3 referitor la art.127 din lege având următorul conținut:

"3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM). [...]

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

(4) 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. 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.

(5) În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o

singură tranzacție în cursul unui an calendaristic. Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alin. (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. [...]. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal."

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală nu se consideră că au desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **excepție** făcând situația în care se constată că **activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate**, în această situație, persoanele fizice dobândind calitatea de persoană impozabilă, așa cum este și cazul soților S.C. și S.L..

Activitatea este considerată continuă din momentul angajării primelor costuri în vederea realizării unei construcții, obligația de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată intervenind în momentul în care este depășit plafonul de scutire de 35.000 euro. În cazul de față, soții S.C. și S.L. trebuiau să se declare plătitori de taxă pe valoarea adăugată încă de la momentul începerii activității economice (pct.3 alin.(4) din Norme), respectiv începând cu luna ieulie 2007, lună în care au obținut autorizația de construire pentru imobilul situat în orașul, str. P, jud. Prahova, valoarea declarată de executare a lucrărilor de construcții fiind de lei, peste plafonul de scutire de 35.000 euro (119.000 lei).

Prima livrare efectuată după data demarării activității economice nu mai poate fi considerată ocazională, activitatea economică fiind considerată continuă din momentul începerii construcției (pct.3 alin.(5) din Norme).

În cazul de față, prima livrare a avut loc în data de 08 august 2008, respectiv apartamentul nr.4 din imobilul situat în orașul, str. P, jud. Prahova, vândut la o valoare precizată în contract de euro, echivalentul a lei, valoare care, la rândul ei, depășește plafonul de scutire de 35.000 euro (119.000 lei).

La art.141 din Codul fiscal sunt prezentate operațiunile scutite de TVA, iar la alin.(2), lit.f) se menționează:“(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

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

Astfel, în cazul de față, se aplică excepția susmenționată doar pentru un număr de trei tranzacții imobiliare, respectiv pentru vânzarea apartamentului nr.4 din imobilul de locuințe situat în orașul, str. P, jud. Prahova - construcție nouă, pentru vânzarea apartamentului nr.10 din imobilul de locuințe "B" situat în orașul, str. A, jud. Prahova - construcție nouă și pentru vânzarea terenului curți construcții situat în intravilanul orașului, str. O, nr., jud. Prahova, tranzacții pentru care soții S.C. și S.L. nu beneficiază de scutire de TVA.

Pentru celelalte 34 vânzări de apartamente efectuate de soții S.C. și S.L. până la data de 31 decembrie 2011 nu se datorează TVA, aceste tranzacții fiind scutite de TVA în temeiul art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, coroborat cu pct. 37 alin.(3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, întrucât cele 34 apartamente sunt considerate construcții vechi, vânzarea acestora având loc după data de 31 decembrie a anului următor semnării procesului verbal de recepție definitivă a lucrărilor.

Față de cele prezentate, rezultă că soților S.C. și S.L. li se aplică toate prevederile legale susmenționate care dovedesc faptul că aceștia au calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al TVA pentru tranzacțiile imobiliare desfășurate cu apartamente și cu terenul intravilan, și deci, aveau obligația să se înregistreze la organul fiscal teritorial ca plătitor de TVA ca urmare a depășirii plafonului de scutire de TVA, respectiv începând cu data de 01 iulie 2007, având obligația colectării taxei la vânzarea bunurilor imobiliare pe teritoriul României (apartamente și teren intravilan construibil), activitate economică din care soții S.C. și S.L. au obținut venituri cu caracter de continuitate prin efectuarea tranzacțiilor imobiliare susmenționate.

Referitor la susținerile din contestație, precizăm următoarele:

- Se susține că nu s-au desfășurat activități de natură a genera obligația de plată a TVA, operațiunile taxabile trebuind să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute la art.126 alin.(1) coroborat cu art.127 alin.(1) și (2) din Codul fiscal.

În fapt, din analiza coroborată a prevederilor art.126 alin.(1) și art.127 alin.(1) și (2) din Codul fiscal, mai sus citate, rezultă că intră în sfera de aplicare a TVA și sunt impozabile operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) să constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuată cu plată. Prin bunuri se înțelege, așa cum prevede art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, și bunurile corporale imobile prin natura lor sau prin destinație. Astfel, transferul dreptului de proprietate a apartamentelor și terenului, prin vânzare, este o operațiune care întrunește această condiție.

b) cea de-a doua condiție este de la sine înțeles îndeplinită, locul de vânzare al imobilelor fiind în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor a fost realizată de o persoană impozabilă. În sensul art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, prin persoană impozabilă se înțelege 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.

Raportat la această definiție, precum și la conținutul normelor metodologice, mai sus citate, rezultă că în sfera noțiunii de "persoană impozabilă" sunt incluse și persoanele fizice care desfășoară cu regularitate și de o manieră independentă activități economice, în scopul obținerii de venituri.

În cazul analizat este cert faptul că în perioada anilor 2007-2011, soții S.C. și S.L. au angajat și au desfășurat în nume propriu activități în domeniul prestărilor de servicii (de construcții), în vederea edificării a trei imobile de locuințe, cu 17 apartamente, 21 apartamente, respectiv 21 apartamente, cu scopul de a fi vândute și implicit de a obține venituri, scop confirmat ulterior prin tranzacțiile perfectate și realizate în baza contractelor de vânzare-cumpărare încheiate (36 tranzacții cu apartamente).

Din perspectiva celor arătate anterior, este evident că soții S.C. și S.L. au acționat ca o persoană impozabilă în sensul art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, desfășurând activitate economică de o manieră independentă, neavând relevanță, potrivit aceleiași norme legale, scopul sau rezultatul acestei activități.

În raport cu cele de mai sus, operațiunile realizate de soții S.C. și S.L. se încadrează și în cea de-a treia condiție prevăzută de art. 126 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal.

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una din activitățile prevăzute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, în cazul de față activitatea fiind cea de prestare de servicii în construcții. Așa cum s-a arătat la lit. c) de mai sus, executarea și amenajarea apartamentelor a fost realizată ca urmare a activității angajate și desfășurate de soții S.C. și S.L. ca persoană impozabilă.

Apartamentele vândute de soții S.C. și S.L. sunt rezultatul unor activități economice prevăzute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv prestarea de servicii în construcții, așa cum am arătat și mai sus, și prin urmare, este îndeplinită și cea din urmă condiție cumulativă de la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal.

Prin urmare, condițiile stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționată au cerința cumulativă expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al TVA. Însă, așa cum am demonstrat mai sus, în cazul analizat sunt întrunite integral cele patru condiții prevăzute la art.126 alin.(1) din Codul fiscal.

Pe de altă parte, vânzarea apartamentelor reprezintă o continuare firească și obiectivă a valorificării rezultatelor activității precedente (de edificare a apartamentelor), menită să conducă la realizarea scopului pentru care acestea au fost edificate. Astfel, vânzarea apartamentelor constituie, în sensul art. 128 alin.(1)-(2) din Codul fiscal, operațiuni impozabile constând în livrări de bunuri corporale imobile.

Și Directiva 112/2006 CE califică, prin art.9 alin.1 paragraful 2, exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economică dacă este făcută în scopul obținerii de venituri cu caracter de

continuitate. Art.12 din Directiva menționată arată că statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează o operațiune legată de activitățile prevăzute la art.9 alin.1 paragraful 2 și, în special, una din următoarele operațiuni: a) livrarea unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea; b) livrarea de terenuri construibile.

- Se susține că activitatea economică trebuie să aibă un caracter de continuitate, în timp ce contractele de vânzare-cumpărare menționate în actul de inspecție fiscală nu sunt contracte comerciale, ci acte cu executare dintr-o dată și nu pot reprezenta o continuitate, în condițiile în care vânzările au loc la momente diferite în timp.

Referitor la caracterul de continuitate al operațiunii de vânzare-cumpărare a imobilelor, acesta este dat de existența contractelor succesive de vânzare, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situația în care persoana fizică vinde succesiv bunuri imobile și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun taxării. Deci cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri din transferul proprietăților imobiliare determină caracterul de continuitate al operațiunilor.

O persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, respectiv vânzare construcții și terenuri, altele decât cele utilizate pentru scopuri personale, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA.

Soții S.C. și S.L. au realizat în perioada august 2008 (prima vânzare) - decembrie 2011 un număr de 36 de tranzacții constând în vânzări de apartamente și o tranzacție constând în vânzare de teren construcții, pentru care a încasat venituri.

Toate cele 37 bunuri imobile vândute cu contracte de vânzare-cumpărare intră în sfera de aplicare a TVA, întrucât obligația înregistrării în scopuri de TVA a intervenit la data de 01 iulie 2007, lună în care s-a obținut autorizația de construire pentru primul imobil de apartamente și când soții S.C. și S.L. și-au început activitatea economică, conform prevederilor art.153 alin.(1) lit.a) pct.1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresa nr. 866013/02.09.2009, Direcția generală de coordonare inspecție fiscală din cadrul A.N.A.F., precizează referitor la aplicarea prevederilor legale în situația unor astfel de operațiuni economice derulate de persoanele fizice:

"Din punct de vedere fiscal, operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate ocazionale. Dacă, de exemplu, o persoană fizică construiește un bloc de locuințe sau de birouri, chiar dacă va realiza vânzarea printr-o singură tranzacție, operațiunea nu va putea fi considerată ocazională, chiar dacă în anul respectiv nu va mai efectua alte operațiuni imobiliare, întrucât activitatea sa economică se consideră a fi începută în momentul în care a angajat costuri pentru investiția respectivă."

În general, dacă o persoană fizică realizează în cursul unui an calendaristic mai mult de o operațiune imobiliară constând în vânzări de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale care nu intră în sfera de aplicare a TVA, devine impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA, conform art. 141 alin.(2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- Se susține că reglementarea privind taxarea cu TVA a tranzacțiilor imobiliare desfășurate de persoanele fizice a fost introdusă în cursul anului 2009, cu aplicabilitate începând cu anul 2010, iar conform prevederilor Constituției României legea nu poate produce efecte decât pentru viitor.

Însă, în ceea ce privește definiția persoanei impozabile și a activității economice, aceasta nu a fost modificată semnificativ de la data apariției Codului fiscal. Astfel, persoana impozabilă a fost definită ca fiind orice persoană, indiferent de statutul său juridic, care efectuează de o manieră independentă activități economice oricare ar fi scopul și rezultatul acestor activități. Activitățile economice cuprind și exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri, cu condiția ca astfel de venituri să aibă caracter de continuitate.

Caracterul de continuitate al vânzărilor de bunuri imobile este prevăzut atât în Codul fiscal (art.127 alin.(2) "[...] De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate."), cât și în Normele de aplicare a

Codului Fiscal (pct.3 alin.(1) "În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal."), încă din anul 2007.

În decembrie 2009, prin H.G. nr.1620/2009, a fost completat pct.3 din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codului fiscal, în sensul că au fost aduse mai multe precizări în legătură cu activitatea desfășurată de persoanele impozabile în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Astfel, nu a fost modificată sau completată cu nimic legea, ci doar au fost completate precizările cu privire la aplicarea Codului fiscal.

Astfel, rezultă clar că legiuitorul a prevăzut și anterior anului 2010 că vânzarea bunurilor imobile proprietate personală de către persoanele fizice este considerată activitate economică atunci când aceasta este desfășurată în scopul obținerii de venituri, așa cum este cazul de față.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală nu au aplicat retroactiv legislația aferentă anului 2010 și pentru perioada 2007 - 2009, așa cum se susține în contestație, ci au aplicat legislația în vigoare din perioada în care au fost desfășurate tranzacțiile imobiliare.

- Se susține că organele de inspecție fiscală nu au procedat la aplicarea corectă a legii, în sensul că nu s-a ținut cont de plafonul minim prevăzut de lege de 35.000 euro pentru fiecare persoană impozabilă.

Însă, din documentele existente la dosarul contestației rezultă că soții S.C. și S.L. au deținut în coproprietate bunurile imobile care au făcut obiectul contractelor de vânzare-cumpărare, ale căror venituri au fost supuse impozitării din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit legislației în vigoare, în cazul în care bunurile imobile sunt deținute în coproprietate de o familie, dacă există obligația înregistrării în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, pentru vânzarea acestor bunuri imobile unul dintre soți va fi desemnat să îndeplinească această obligație. La stabilirea plafonului de scutire, tranzacțiile sunt analizate ca reprezentând o formă de asociere în scopuri comerciale, fără personalitate juridică, între dl. S.C. și d-na S.L..

Astfel, art.127 alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, forma valabilă începând cu anul 2007, precizează: "(10) Asocierile în participațiune nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune.", iar pct.3 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal precizează: "(6) În cazul în care bunurile imobile sunt deținute în coproprietate de o familie, dacă există obligația înregistrării în scopuri de taxă pentru vânzarea acestor bunuri imobile, unul dintre soți va fi desemnat să îndeplinească această obligație."

De asemenea, art.125¹ alin.(1) pct.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precizează:

"Art. 125¹ - (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

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

În aceste sens este și punctul de vedere transmis de Ministerul Finanțelor Publice - Direcția de legislație în domeniul TVA, într-o speță similară, care face următoarea precizare: "Dreptul civil definește proprietatea comună ca fiind acea formă de proprietate în care prerogativele dreptului aparțin împreună și concomitent mai multor persoane. Proprietatea comună are două forme de existență: proprietatea comună pe cote părți și proprietatea în devălmășie. Proprietatea comună în devălmășie reprezintă proprietatea comună a soților asupra bunurilor comune. În această situație, nici dreptul de proprietate și nici bunul nu sunt divizate, determinate, cunoscute. Prin urmare, vânzarea unui imobil care aparține ambilor soți este considerată un act de dispoziție, oricare dintre soți poate înstrăina un imobil, cu condiția de a avea acordul expres al celuilalt soț, proprietar comun."

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

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

Plafonul de scutire de TVA prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal se calculează în acest caz pe familie, avându-se în vedere cifra de afaceri anuală realizată, aferentă tuturor activităților desfășurate de soți în numele asocierii. În aceste condiții, la depășirea plafonului de scutire prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, unul dintre soți avea obligația să se înregistreze ca plătitor de taxă pe valoare adăugată și să respecte toate prevederile legale în domeniul taxei pe valoarea adăugată.

- Se susține că vânzarea terenului din anul 2010 în suprafață de 75 mp nu este operațiune supusă TVA, întrucât terenul este neconstruibil, așa cum rezultă din certificatul de urbanism anexat contestației, eliberat ulterior vânzării și având nr...../11.09.2012.

Însă, art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, forma valabilă în anul 2010, anul vânzării terenului în suprafață de 75 mp situat în orașul, str. O, precizează:

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

f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror alte terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru [...] terenuri construibile. [...]."

Normele metodologice date în aplicarea acestui articol de lege precizează la pct.37 alin.(6): "În aplicarea art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism."

Față de prevederile legale mai sus citate, rezultă că scutirea de TVA era aplicabilă doar dacă la momentul vânzării terenul nu se clasifica drept teren construibil, modificarea, ulterior acestui moment, a categoriei de folosință a terenului nefiind relevantă.

Din Actul de dezmembrare autentificat sub nr...../26.10.2010, prin care s-a stabilit numărul topografic și cadastral al loturilor dezmembrate situate la adresa din orașul, str. O, FN, jud. Prahova, rezultă cu claritate că lotul în suprafață de 75 mp vândut de soții S.C. și S.L. în anul 2010, are destinația de "teren curți-construcții".

De asemenea, prin Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr...../26.10.2010, soții S.C. și S.L. au declarat că înstrăinează "dreptul de proprietate asupra terenului curți-construcții în suprafață de 75 (șaptezecișicinci) mp situat în intravilanul orașului, strada O f.n., județul Prahova".

Rezultă astfel că la data vânzării terenului în suprafață de 75 mp situat în orașul, str. O, FN, jud. Prahova, acesta avea clasificarea de "teren curți-construcții". Întrucât la data efectuării tranzacției imobiliare conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr...../26.10.2010, nu a fost eliberat un certificat de urbanism aferent terenului în cauză, la încadrarea din punct de vedere fiscal a tranzacției organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile O.A.N.C.P.I. nr.633/2006 pentru aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare a birourilor de cadastru și publicitate imobiliară, cu modificările și completările ulterioare și O.M.A.P. nr.534/2001 privind aprobarea Normelor tehnice pentru introducerea a cadastrului general, conform cărora, categoria de folosință, destinația și descrierea construcțiilor se preiau din documentația cadastrală și se înscriu în cartea funciară.

Astfel, terenul în suprafață de 75 mp vândut de soții S.C. și S.L. face parte din categoria "curți-construcții", așa cum rezultă și din Certificatul de urbanism nr...../11.09.2012 la pct.2: "Regimul economic: Folosința actuală: Curți-construcții", vânzare care nu este scutită de TVA, ci este operațiune impozabilă pentru care vânzătorii datorează TVA în sumă de lei.

Concluzionând cele prezentate mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală au constatat corect că soții S.C. și S.L., în calitate de persoană impozabilă care a desfășurat activitate economică, avea obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA conform prevederilor art.153 alin.(1) lit.a) pct.1. din Codul fiscal, stabilirea momentului de la care aceștia aveau obligația înregistrării în scopuri de TVA realizându-se pe baza analizării ansamblului tranzacțiilor imobiliare perfectate și a documentelor existente aferente acestor tranzacții imobiliare.

Diferența suplimentară de TVA în sumă de lei a fost stabilită prin aplicarea cotei de **19%**, respectiv **24%** prevăzută la **art.140 alin.(1) din Codul fiscal** asupra bazei de impozitare în sumă totală de lei, constituită din contrapartida obținută de vânzător din partea cumpărătorilor aferent celor trei tranzacții imobiliare impozabile din punct de vedere al TVA (..... lei x 19% + lei x 19% + lei x 24%), conform pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, conform acestor prevederi taxa se determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii, așa cum este definită la art.137 alin.(1) din Codul fiscal. Procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei (..... x19 :119) se aplică atunci când prețul de vânzare include și taxa, prevedere care trebuie înscrisă în contractul încheiat între părți. În cazul de față, conform prevederilor din cele trei contracte de vânzare-cumpărare taxabile, prețul de vânzare al celor două apartamente și al terenului nu include și taxa pe valoarea adăugată, astfel încât nu se aplică procedeul sutei mărite la calculul taxei datorate.

Cele prezentate anterior sunt stipulate și prin O.M.F.P. nr.1873/12.04.2011 de aprobare a Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.2/2011, potrivit căreia:

"Pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct.23, alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau
2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;

b) prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută la pct.23, alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării."

În ceea ce privește TVA deductibilă se constată că persoana impozabilă nu beneficiază la control de dreptul de deducere a taxei înscrisă în documentele de achiziție, întrucât aceasta nu este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA. Astfel, art. 147¹ alin.(1) din Codul fiscal prevede: "Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art.153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art.145-147."

De asemenea, la pct.62 alin.(2), lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se precizează că, în cazul neînregistrării unei persoane impozabile în scopuri de TVA, organele fiscale competente "vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal [...]". Rezultă astfel că taxa datorată la bugetul de stat este egală cu taxa colectată aferentă operațiunilor taxabile, fără a fi scăzută din aceasta taxa deductibilă aferentă achizițiilor.

În consecință, rezultă că neîndeplinirea de către soții S.C. și S.L. a obligațiilor de a se înregistra la organul fiscal în scopuri de TVA și de a declara și vira taxa pe valoare adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare desfășurate, a condus la stabilirea de către organele de inspecție fiscală a diferenței de TVA colectată și implicit de plată în sumă de lei, conform art.152 alin.(6) din Codul fiscal: "Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153."

În legătură cu accesoriile în sumă totală de lei aferente TVA de plată, precizăm că acestea au fost calculate de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată și sunt legal datorate de contribuabil conform principiului de drept "accesoriul urmează soarta principalului".

Drept urmare, TVA de plată în sumă de lei calculată la control conform prevederilor legale sus menționate este legal datorată bugetului de stat împreună cu accesoriile aferente în sumă de lei, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată**.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de soții S.C. și S.L. din, jud. Prahova, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei - TVA de plată;
- lei - dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA.

2. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, actualizată și ale art.11 alin.(1) din Legea nr.554/2004 a contenciosului administrativ, actualizată, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii la Tribunalul Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,