

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE  
A MUNICIPIULUI BUCURESTI  
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

**DECIZIA nr. 145 din 27.04.2010** privind solutionarea  
contestatiei formulata de doamna **AG**,  
cu domiciliul in ....., sector x, Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ....2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ....2010, inregistrata sub nr. ....2010, de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de doamna AG formulata prin avocat in baza imputernicirii nr. ....2010, transmisa prin posta in data de .....2010 si inregistrata la registratura organului fiscal teritorial sub nr. ....2010.

Obiectul contestatiei il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. vvv/zz.zz.2010 si comunicata sub semnatura in data de .....2010, prin care s-au stabilit contribuabilele urmatoarele obligatii de plata in suma totala de **C lei**, din care:

- V lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- M lei reprezentand majorari de intarziere aferente.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna AG.

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

**I.** In baza raportului de inspectie fiscala nr. ttt/zz.zz.2010 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. vvv/zz.zz.2010, prin care au stabilit in sarcina doamnei AG urmatoarele obligatii de plata:

- V lei taxa pe valoarea adaugata de plata aferenta perioadei 01.04.2007 - 30.06.2008;
- M lei majorari de intarziere aferente, calculate pana la data de 17.02.2010.

**II.** Prin contestatia formulata doamna AG arata ca, impreuna cu sotul sau, a construit un imobil in 2007, iar in timpul realizarii constructiei, din cauza fondurilor insuficiente, a fost nevoita sa vanda parti din constructie, desi a intentionat sa pastreze imobilul pentru familie. Doamna AG sustine ca este persoana fizica neplatitoare de TVA si ca nu-i sunt aplicabile prevederile art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 intrucat activitatea de construire si vanzare a imobilului din orasul Y a fost una singulara, fara caracter de continuitate. Astfel, nu se poate pune problema inregistrarii ca platitor de TVA incepand cu data de 01.04.2007, situatie fata de care trebuiau retinute ca fiind aplicabile dispozitiile art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal, cu aplicare de la 01.01.2008.

Contestatoarea sustine ca si acest caz contractele de vanzare-cumparare prevad ca pretul vanzarii este unul net, toate cheltuielile si taxele legale aferente fiind in sarcina

cumparatorilor, inclusiv TVA-ul aferent, iar pentru contractele incheiate in 2008, cea mai mare parte a pretului fiind achitata in anul 2007 in baza antecontractelor de vanzare-cumparare incheiate.

Doamna AG sustine ca decizia de impunere si raportul sunt nelegale intrucat imobilul este bun comun, fiind construit si instrainat in timpul casatoriei cu AR, in timp ce calculul TVA s-a facut in intregime pe seama contestatoarei.

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

*Cauza supusa solutionarii este daca, pentru tranzactiile efectuate în perioada 2007-2008 constand in vanzari de apartamente, asocierea reprezentata de persoana fizica AG datoreaza taxa pe valoarea adaugata, în condițiile în care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire, fara a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, fara a colecta, a evidentia si a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata.*

**In fapt**, prin raportul de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010 organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au verificat persoana fizica AG pentru tranzactiile imobiliare cu constructii noi realizate in regie proprie împreuna cu sotul sau AR, toate referirile fiind la doamna AG ca reprezentant al celor doi sotii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica AG a realizat o constructie cu destinatia "bloc de locuinte" in orasul Y, in baza autorizatiei de construire nr. ..../25.01.2007, receptionata la terminarea lucrarilor conform procesului-verbal nr. 03.07.2007.

In perioada 07.12.2006 - 30.06.2008 contribuabila a realizat un numar de 10 tranzactii consecutive (vanzari apartamente) in baza contractelor de vanzare-cumparare nr. c1/12.12.2007, nr. c2 si c3/22.12.2007, nr. c4/24.12.2007, nr. c5-c7/27.12.2007, nr. c8/18.01.2008, nr. c9/18.01.2008 si nr. c10/24.03.2008.

Constatand ca persoana fizica a realizat activitati economice pentru care are calitatea de persoana impozabila, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 18, art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) si art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele fiscale au stabilit ca plafonul de scutire de 35.000 euro a fost depasit in luna februarie 2007, prin incasarea sumei de E euro, contribuabila devenind platitor de TVA incepand cu data de 01.04.2007, cu perioada fiscala trimestrul calendaristic, in temeiul art. 152 alin. (1), art. 152 alin. (6) si art. 156<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au calculat in sarcina contestatoarei TVA colectata in suma de U lei (U1 lei pentru trim. II-IV 2007 si U2 lei pentru trim. I 2008), TVA deductibila in suma de V lei (V1 lei pentru trim. II-IV 2007 si V2 lei pentru trim. I 2008), TVA de plata in suma de P lei (P1 lei pentru trim. II-IV 2007 si P2 lei pentru trim. I 2008) si majorari de intarziere aferente in suma de M lei, calculate pana la data de 17.02.2010.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010, organele fiscale au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. vvv/zz.zz.2010, prin care au stabilit in sarcina doamnei AG V lei taxa pe valoarea adaugata de plata si M lei majorari de intarziere aferente.

**In drept**, in ceea ce priveste sfera operatiunilor impozabile, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu anul 2007:

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

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, 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)".

Potrivit acestor prevederi legale, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei in conditiile in care sunt realizate de o **persoana impozabila**, asa cum a fost definita la art. 127 alin. 1, iar livrarea bunurilor rezulta din una din **activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. 2.

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea operatiunilor in categoria operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, daca cel putin una din conditiile prevazute la lit. a)-d) ale art. 126 alin. (1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insusi legiuitorul la pct.2 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007:

**"(1) 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."**

In aplicarea prevederilor mai sus citate, legiuitorul, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct. (3) alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

**"3. (1) 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.[...]"**.

**Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operatiuni decat vanzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfasurata are caracter de continuitate.**

Astfel, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se considera a fi desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria

persoanelor impozabile, **exceptie facand situatiile in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.**

Pe cale de consecinta, o persoana fizica reprezinta persoana impozabila in sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata din Codul fiscal, in conditiile in 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.

Asa cum expliciteaza legiuitorul prin norme, in aplicarea prevederilor art. 127 alin. (2), **persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica in sfera de aplicare a TVA atunci cand obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.**

Referitor la definitia termenilor comuni in intelesul legii fiscale, art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

"(1) In intelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie: [...]

20. **persoana - orice persoana fizica sau juridica.**"

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerata "**persoana**" ce intra sub incidenta prevederilor Codului fiscal "**orice persoana fizica sau juridica**".

Incepand cu data de 01.01.2007, in contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, notiunile de persoana, persoana impozabila, persoana neimpozabila si persoana juridica neimpozabila.

La art.125<sup>1</sup> alin. (1) pct.18-21 din acest act normativ se precizeaza:

"(1) In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

18. **persoana impozabila** are intelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta **persoana fizica**, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica; [...]

20. persoana neimpozabila reprezinta persoana care nu indeplineste conditiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerata persoana impozabila;

21. persoana reprezinta o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila sau o persoana neimpozabila."

In situatia in care persoana fizica este considerata persoana impozabila conform art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, aceasta trebuie sa solicite potrivit art. 152 alin. (1) din acelasi act normativ, inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Astfel, potrivit art. 152 si art. 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu anul 2007:

"Art.152. - (1) 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).

(6) **Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. [...]** 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 - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125<sup>1</sup> 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: [...]

b) *daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon*; [...].

(6) Organele fiscale competente vor inregistra in scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, in conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate sa solicite inregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(7) *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.*"

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, persoana impozabila are obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in situatia in care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 35.000 euro, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operand asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu anul 2007, reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal.

Astfel, potrivit pct. 62 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu 2007:

"62. (2) 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**; [...]"

Avand in vedere aceste prevederi legale, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi datorat-o pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii.

Pentru operatiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adaugata, se aplica cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, in conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora, in forma aplicabila incepand cu 01.01.2007:

*"(1) 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 reduse."*

Potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu 01.01.2007

*"Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar."*

De asemenea, la art.141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare sunt prevazute operatiunile din interiorul tarii care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere.

**In ceea ce priveste incadrarea vanzarilor de constructii noi**, dispozitiile legale prevad urmatoarele:

- pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2007, potrivit art.141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost modificat in baza punctului 109 din Legea nr. 343/2006:

*"(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa: [...]*

*f) 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 ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:**

*[...] 3. livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta *inseamna livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, in urma transformarii; [...]*".*

- pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2008, potrivit art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost modificat in baza O.U.G. nr.106/2007, punctul 51:

*"(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa: [...]*

*f) 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. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:*

*[...] 3. livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta *inseamna livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, in urma transformarii; (...)*."*

Prin urmare, se retine ca dupa data aderarii, respectiv 1 ianuarie 2007, vanzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata, cu exceptia vanzarilor de terenuri construibile si constructii noi, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, de unde rezulta ca doamna AG nu se incadreaza in exceptie.

Totodata, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de

continuitate, constand in vanzarea de constructii si terenuri, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA. Deci, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, deoarece realizeaza fapte de comert, asa cum prevede si Codul Comercial.

Din constatările prezentate în raportul de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010 si din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, persoana fizica AG a dobandit conform contractului de vanzare-cumparare nr. ..../.....2004, in timpul casatoriei cu AR, un teren construibil in str. ...., nr. ...., orasul Y, jud. Q.

Ulterior, in baza autorizatiei de construire nr. .../25.01.2007 eliberata de Primaria orasului Y a fost construit un imobil cu **destinatia "bloc de locuinte"**, receptionat la terminarea lucrarilor conform procesului-verbal de receptie nr. ..../10.07.2007. Anterior solicitarii autorizatiei de construire a incheiat antecontractul de vanzare-cumparare nr. ..../07.12.2006 pentru vanzarea unui apartament, tranzactie finalizata prin contractul nr. c8/18.01.2008.

In perioada 2007-2008, persoanele fizice AG si AR au realizat 10 tranzactii consecutive, constand in vanzari de apartamente din imobilul construit, in baza contractelor de vanzare-cumparare nr. c1/12.12.2007, nr. c2 si c3/22.12.2007, nr. c4/24.12.2007, nr. c5-c7/27.12.2007, nr. c8/18.01.2008, nr. c9/12.02.2008 si nr. c10/24.03.2008, care, la randul lor au avut la baza antecontracte de vanzare-cumparare incheiate incepand cu data de 07.12.2006, respectiv:

- a) apartamentul nr. 7, etaj 3, compus din 2 camere si dependinte in suprafata de 51,72 mp (contractul nr. c1/12.12.2007);
- b) apartamentul nr. 2, etaj 1, compus din 2 camere si dependinte in suprafata de 77,55 mp (contractul nr. c2/22.12.2007);
- c) apartamentul nr. 5, etaj 3, compus din 2 camere si dependinte in suprafata de 42,13 mp (contractul nr. c3/22.12.2007);
- d) apartamentul nr. 8, etaj 4, compus din 4 camere si dependinte in suprafata de 99,40 mp (contractul nr. c4/24.12.2007);
- e) apartamentul nr. 1, etaj 1, compus din 3 camere si dependinte in suprafata de 74,10 mp (contractul nr. c5/27.12.2007);
- f) apartamentul nr. 3, etaj 2, compus din 3 camere si dependinte in suprafata de 72,58 mp (contractul nr. c6/27.12.2007);
- g) apartamentul nr. 6, etaj 3, compus din 2 camere si dependinte in suprafata de 60,68 mp (contractul nr. c7/22.12.2007);
- h) apartamentul nr. 6, etaj 2, compus din 3 camere si dependinte in suprafata de 81,25 mp (contractul nr. c8/18.01.2008);
- i) apartamentul nr. 9, etaj 4 si mansarda, compus din 4 camere si dependinte in suprafata de 128,93 mp (contractul nr. c10/24.03.2008);
- j) apartamentul nr. 10, etaj 4, compus din 2 camere si dependinte in suprafata de 51,77 mp (contractul nr. c9/12.02.2008).

Din contractele/antecontractele incheiate rezulta ca cei doi sotii au incasat in luna decembrie 2006 suma de E1 euro (F1 lei), iar in luna februarie 2007 suma de E euro (F lei) cu depasirea plafonului de scutire, motiv pentru care data la care trebuia solicitata inregistrarea in scopuri de TVA este data de 01.04.2007.

Valoarea tranzactiilor realizate incepand cu luna aprilie 2007 a fost de VT1 lei, din care VT2 lei in trim. II-IV 2007 si de VT3 lei in trim. I 2008.

Se retine ca operatiunile realizate de persoanele fizice AG si AR reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care asocierea dintre cele doua persoane avea obligatia de a se inregistra ca platitoare de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile in cursul anului 2007. Ca

urmare, incepand cu data 01.04.2007, asocierea celor doi soti reprezentata de AG trebuia sa solicite inregistrarea ca platitoare de TVA, organele de inspectie fiscala au solicitat plata taxei pe valoarea adaugata conform art.152 alin.(6) din Codul fiscal.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, invederand totodata dispozitiile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora: **„activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, iar intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice”** si analizand operatiunile efectuate in perioada 2007-2008 de catre cei doi soti in asociere, respectiv **tranzactionarea consecutiva a 10 apartamente**, rezulta ca **acestia a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate anterior.

In acest sens sustinerea contestatoarei privind caracterul personal, singular si fara caracter de continuitate al tranzactiilor este vadit neintemeiata, in conditiile in care intentia sa de a realiza o constructie cu destinatia de "bloc de locuinte" in scop comercial rezulta neindoielnic din modul de realizare a operatiunilor, incasand sume in avans anterior solicitarii autorizarii constructiei, construind un bloc de locuinte si vanzand succesiv cinci apartamente de 2 camere, trei apartamente de 3 camere si doua apartamente de 4 camere, de dimensiuni cuprinse intre 42,13 mp si 128,93 mp, depasind caracterul necesar si firesc al constructiei unei locuinte pentru scopurile personale ale unui familii. Faptul ca toate apartamentele vandute se afla la o singura adresa nu are nicio relevanta, intrucat caracterul de continuitate este dat de transmiterea dreptului de proprietate asupra a 10 unitati locative (apartamente) prin incheierea succesiva a contractelor de vanzare-cumparare.

Totodata, prevederile art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu aplicabilitate de la data de 1 ianuarie 2008, invocate in sustinerea cauzei nu modifica in vreun fel constatările organelor de inspectie fiscala, intrucat atat in anul 2007, cat si in anul 2008, livrarile de constructii noi, respectiv cele realizate pana la data de 31 decembrie a anului urmator primei ocupari sau utilizari a constructiei, sunt supuse taxei pe valoarea adaugata, ca o exceptie de la scutirile prevazute de acest articol. Cum constructia a fost finalizata in data de 10.07.2007, iar tranzactiile au fost realizate pana la data 31 martie 2008, rezulta ca in speta este vorba de tranzactii cu constructii (apartamente) noi, supuse taxei pe valoarea adaugata.

Invocarea faptului ca in contractele de vanzare-cumparare sunt trecute preturi nete, iar taxa pe valoarea adaugata este in sarcina cumparatorilor nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat, conform dispozitiilor art. 150 alin. (1) din Codul fiscal, persoana obligata la plata taxei este persoana care efectueaza livrarea bunurilor, respectiv:

"Art. 150. - (1) **Persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata**, daca aceasta este datorata in conformitate cu prevederile prezentului titlu, **este persoana impozabila care efectueaza livrari de bunuri** sau prestari de servicii, cu exceptia cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) si art. 160".

Mai mult, in contractul de vanzare-cumparare nr. c10/24.03.2008, vanzatorii (contestatoarea si sotul sau) au declarat pe proprie raspundere, printr-un act autentic, ca "in acest moment, nu suntem platitori TVA si, **avand cunostinta de prevederile art. 127-141 Cod Fiscal Roman, ne obligam sa ne adresam organului fiscal, de la domiciliul nostru, pentru lamurirea situatiei de platitori/neplatitori de TVA**", astfel ca îi incumba intreaga situatie pentru neperceperea TVA de la cumparatori.

Referitor la faptul ca impunerea s-a facut pe numele doamnei AG, desi constructia si vanzarea s-a efectuat impreuna cu sotul sau AR conform art. 30 din Codul familiei, se retine ca



in raportul de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010 (pct. II.4) organele fiscale au mentionat ca "toate tranzactiile au fost efectuate de sotii A, dar ne vom referi la PF AG ca reprezentant al celor doi soti, AR fiind imputernicit". Avand in vedere si dispozitiile art. 127 alin. (10) din Codul fiscal, potrivit carora "*asocierile in participatiune nu dau nastere unei persoane impozabile separate*", devin aplicabile si prevederile O.P.A.N.A.F. nr. 1.415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate in activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice, anexa nr. 1b), capit. II, pct. 3, unde se specifica ca "*se va considera asociere si cazul in care doua persoane au realizat o operatiune sau o activitate economica impozabila si nu exista un contract de asociere, dar ambele persoane sunt parte in operatiunea sau activitatea desfasurata*". Cum cei doi soti au actionat in comun pentru livrarea apartamentelor detinute in coproprietate si niciunul nu era inregistrat in scopuri de TVA ca reprezentant al operatiunilor realizate in comun, in mod corect organele de inspectie fiscala au procedat la impunerea in scopuri de TVA a persoanei fizice AG ca reprezentanta a asocierii, pentru taxa datorata bugetului de stat aferenta tranzactiilor impozabile realizate in perioada 2007-2008.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au stabilit in sarcina persoanei fizice AG taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de V lei aferenta tranzactiilor constand in vanzarea de constructii noi in perioada aprilie 2007 - martie 2008, motiv pentru care pentru se va respinge contestatia ca neintemeiata contestatia pentru aceasta suma si pentru accesoriile aferente in suma de M lei, stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. vvv/zz.zz.2010.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 7 alin. (1) pct. 20, art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 18, art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) si (2), art. 128 alin. (1), art. 140 alin. (1), art. 141 alin. (2) lit. f), art. 150 alin. (1), art. 152 alin. (1) si (6) si art. 153 alin. (1) lit. b), alin. (6) si alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu data de 1 ianuarie 2007, pct. 3 alin. (1), pct. 62 alin. (2) si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu 2007, anexa nr. 1b), capit. II, pct. 3 din O.P.A.N.A.F. nr. 1.415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate in activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

#### **DECIDE:**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de doamna AG impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. vvv/zz.zz.2010, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru TVA si accesorii aferente in suma totala de C lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.