



**Ministerul Finanțelor Publice**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală a Finanțelor**  
**Publice a Județului Maramureș**  
**Biroul Solutionarea Contestețiilor**



**Decizia nr. 202 din 27.03.2012 privind solutionarea contestatiei formulate de X, cu domiciliul in B. M., str. H., nr. ..., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului M. sub nr...../05.03.2012**

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului M. a fost sesizata de catre Activitatea de Inspectie Fisicala prin adresa nr...../05.03.2012, inregistrata sub nr...../05.03.2012 asupra contestatiei depuse de X impotriva deciziei de impunere nr...../17.01.2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscală incheiat in data de 17.01.2012.

Contestatia are ca obiect suma totala de .... lei, reprezentand:

..... lei - taxa pe valoarea adaugata;

..... lei - majorari, dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

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 Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a judetului M. este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, X solicita admiterea acesteia si anularea actelor administrative fiscale atacate, motivand urmatoarele:

Conform contractelor de vanzare-cumparare depuse la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului M. a realizat transferuri de proprietate avand ca obiect apartamente vechi si terenuri intravilane.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca plafonul de 35.000 euro a fost depasit, luand in considerare pretul integral al vanzarii, insa in toate contractele de vanzare-cumparare este coproprietar, incasand doar 1/2 din pret, prin urmare plafonul nu a fost atins la data de 10.11.2007 iar obligativitatea inregistrarii in scopuri de TVA nu se raporteaza la aceasta data.

Nu exista nici o motivatie in drept prin care sa-i fie atribuita incasarea intregului pret, organele de inspectie fiscala interpretand in mod gresit textul de

lege iar imobilele constand in teren nu sunt toate construibile, fapt neverificat de catre organele de control.

II. Prin raportul de inspectie fiscală încheiat în data de 17.01.2012, organele de inspectie fiscală din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscală au constatat urmatoarele:

Persoana fizica X, ca urmare a efectuarii unor tranzactii imobiliare in perioada 01.01.2007 – 31.12.2010, a fost supusa in perioada 23.11.2011 – 24.11.2011 unui control inopinat in vederea determinarii starii de fapt fiscale cu privire la activitatea desfasurata.

Constatările controlului inopinat au fost consemnate in procesul verbal inregistrat la Activitatea de Inspectie Fiscală sub nr...../25.11.2011, care face parte integranta din raportul de inspectie fiscală.

Forma inspectiei fiscale a fost inspectia fiscală parțială și a vizat perioada 01.01.2007 – 31.12.2010.

La data controlului contribuabilul nu este inregistrat ca platitor de TVA.

Din verificarea declaratiilor informative 208 depuse de catre notarii publici privind tranzactiile imobiliare efectuate de persoane fizice s-a constatat ca X si sotia acestuia P. C. M., in calitate de vanzatori au efectuat in perioada 01.01.2007 – 31.12.2010 un numar de .. tranzactii imobiliare in suma totala de ..... lei.

Pentru determinarea starii de fapt fiscale cu privire la tranzactiile imobiliare efectuate, X a prezentat organelor fiscale contractele de vanzare-cumparare.

Din documentele prezentate s-a constatat ca in perioada 01.01.2007-31.12.2010 au fost realizate venituri din tranzactii imobiliare, in baza urmatoarelor contracte de vanzare-cumparare:

1. nr..../22.01.2007 in valoare de .... lei, reprezentand apartament vechi;
2. nr..../01.04.2007 in valoare de .... lei, reprezentand apartament vechi;
3. nr..../21.06.2007 in valoare de .... lei, reprezentand apartament vechi;
4. contractul incheiat in data de 22.08.2007 in valoare de .... lei, reprezentand teren;
5. nr .../04.10.2007 in valoare de .... lei, reprezentand teren;
6. nr...../12.12.2007 in valoare de .... lei, reprezentand apartament vechi;
7. nr..../09.01.2008 in valoare de .... lei, reprezentand apartament vechi;

8. nr...../02.04.2008 in valoare de .... lei, reprezentand apartament vechi;
9. nr...../04.06.2008 in valoare de .... lei, reprezentand teren;
10. nr...../16.07.2008 in valoare de .... lei, reprezentand teren;
11. nr...../13.08.2008 in valoare de .... lei, reprezentand apartament vechi;
12. nr...../18.03.2009 in valoare de .... lei, reprezentand apartament vechi;
13. nr...../20.05.2009 in valoare de .... lei, reprezentand apartament vechi;
14. nr...../23.09.2009 in valoare de .... lei, reprezentand apartament vechi;
15. nr...../23.12.2009 in valoare de .... lei, reprezentand apartament vechi;
16. nr...../15.07.2010 in valoare de .... lei, reprezentand apartament vechi;
17. nr...../16.11.2010 in valoare de .... lei, reprezentand apartament vechi.

Din contractele de vanzare-cumparare enumerate mai sus, .. au fost autentificate de notarul public C. N., .. de notarul public S. I. A., .. de notarul public D. B. M. si 1 de notarul public R. F. R..

Prin achizitionarea si vanzarea succesiva de terenuri si constructii, X a desfasurat o activitate in scopul obtinerii de venituri, avand si un caracter de continuitate datorita intervalului de timp relativ restrans in care s-au derulat, motiv pentru care acesta devine persoana impozabila iar activitatea desfasurata se incadreaza in categoria activitatilor economice, in sensul art.127 alin. (1) si (2) din Legea nr.571/2003 din Codul fiscal, care precizeaza ca este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara de o maniera independenta activitati economice, in care se incadreaza si exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 precizeaza cu referire la acest articol ca 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.

Totodata, potrivit art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

Art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 prevede ca din punct de vedere al taxei sunt impozabile in Romania operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii: constituie sau sunt assimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata, locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, livrarea bunurilor este realizata de o persoana impozabila astfel cum este definita la art. 127 alin. (1) iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).

Conform art. 125<sup>a</sup>1 alin. (1) pct. 18 din Legea nr. 571/2003 "persoana impozabila are intelestul 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".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru operatiunile efectuate, contribuabilul datoreaza taxa pe valoarea adaugata, avand in vedere art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, care exclude din categoria operatiunilor scutite in interiorul tarii livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil.

Avand in vedere art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, conform caruia persoana impozabila a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 de euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii, este scutita de la plata taxei pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru operatiunile de vanzare a terenurilor si constructiilor efectuate in perioada 2007 – 2010, X este persoana impozabila, iar veniturile realizate din aceste operatiuni sunt impozabile, fiind cuprinse in baza de calcul a taxei pe valoarea adaugata, conform art. 137 alin. (1) si (2) din acelasi act normativ.

Odata cu depasirea plafonului de 35.000 de euro, stabilit in conditiile art. 152 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, X avea obligatia de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon.

Data la care contribuabilul urma sa devina efectiv platitor de TVA conform art. 153 alin. (1) lit. c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobat prin H.G. nr. 44/2004 este prima zi a lunii urmatoare celei in care persoana impozabila solicita inregistrarea.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca plafonul de scutire a fost depasit la sfarsitul lunii octombrie 2007, prin urmare X avea obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA pana in data de 10.11.2007, devenind platitor de TVA incepand cu data de 01.12.2007, data de la care, conform art. 22 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,

republicata, avea obligatia sa declare bunurile si veniturile impozabile sau dupa caz, impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat, sa calculeze, sa inregistreze in evidentele contabile si fiscale si sa plateasca impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat si sa plateasca majorari de intarziere aferente acestora.

Cota de taxa pe valoarea adaugata ce trebuia aplicata este cota standard de 19% prevazuta de art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003.

Conform art. 147<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003 orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de taxa pe valoarea adaugata, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscală, valoarea totala a taxei pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - art. 147, iar exercitarea dreptului de deducere se face in conditiile prevazute de art. 146 alin. (1) din acelasi act normativ.

Pentru perioada supusa controlului, X nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata deoarece nu a prezentat organelor de inspectie fiscală documente in baza carora sa-si poata exercita acest drept.

De asemenea, contribuabilul nu a respectat prevederile art. 156<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003, conform carora trebuia sa depuna la organele fiscale competente, pentru fiecare perioada fiscală, un decont de taxa, pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care se incheie perioada fiscală respectiva.

Conform art. 156<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 perioada fiscală este luna calendaristica iar pentru persoana impozabila care a realizat o cifra de afaceri sub plafonul de 100.000 euro este trimestrul calendaristic .

Organele de inspectie fiscală au constatat ca in urma vanzarilor de imobile efectuate in cursul perioadei verificate nu s-a realizat o cifra de afaceri care sa depaseasca acest plafon, prin urmare perioada fiscală este trimestrul calendaristic.

Referitor la exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscală precizeaza ca, in conformitate cu prevederile art. 134<sup>2</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003, aceasta intervine la data la care are loc faptul generator.

Avand in vedere Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobat prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, referitoare la art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 in cazul in care nerespectarea prevederilor legale privind inregistrarea in scopuri de taxa in urma depasirii plafonului de scutire este identificata de organele fiscale inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA, acestia vor solicita plata taxei pe care persoana

impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa.

Totodata organele de inspectie fiscală vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa pe valoarea adaugata, conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscală au procedat la stabilirea taxei pe valoarea adaugata datorata, astfel:

Pentru veniturile in suma de .... lei, realizate in baza contractului de vanzare-cumparare nr...../04.06.2008, autentificat de notar N. C., reprezentand teren, dobandit prin cumparare, organele de inspectie fiscală au determinat taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de .... lei.

Pentru veniturile in suma de .... lei, realizate in baza contractului de vanzare-cumparare nr. ..../16.07.2008, autentificat de notar S. I. A., reprezentand teren, dobandit prin cumparare, organele de inspectie fiscală au determinat taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de .... lei.

Veniturile in suma de .... lei, realizate in baza contractelor de vanzare-cumparare incheiate dupa depasirea plafonului de scutire, reprezentand apartamente vechi sunt scutite de plata TVA.

Astfel, in urma verificarii, organele de inspectie fiscală au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de .... lei, majorari si dobanzi de intarziere in suma de .... lei si penalitati de intarziere in suma de .... lei, conform art. 120 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, prin aplicarea cotelor prevazute de Legea nr. 210/2005.

Organele de inspectie fiscală au solicitat inregistrarea din oficiu ca platitor de TVA a domnului X, conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal.

Raportul de inspectie fiscală incheiat in data de 17.01.2012 a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr...../17.01.2012 privind obligatiile fiscale datorate de X in suma totala de .... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de .... lei si majorari, dobanzi si penalitati de intarziere aferente in suma de .... lei.

III. Luand in considerare sustinerile contestatorului, constatarile organelor de inspectie fiscală, documentele anexate la dosarul contestatiei, precum si actele normative invocate de contestator si de organele de inspectie fiscală, s-au retinut urmatoarele:

**1. Directia Generala a Finantelor Publice a judetului M. este investita sa se pronunte daca, persoana fizica X datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de .... lei, stabilita suplimentar prin decizia de impunere nr..../17.01.2012 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscale.**

**In fapt**, in perioada 01.01.2007 – 31.12.2010, persoana fizica X, impreuna cu sotia acestuia P. C. M. au realizat .. tranzactii imobiliare reprezentand vanzarea de apartamente si terenuri construibile.

Din verificarea declaratiilor informative 208 depuse de catre notarii privind tranzactiile imobiliare efectuate de persoane fizice, organele de inspectie fiscală au constatat ca persoana fizica X, a realizat in perioada 01.01.2007 – 31.12.2010 un numar de .. tranzactii in valoare totala de .... lei, activitatea avand caracter de continuitate, fara sa solicite inregistrarea ca persoana impozabila in scopuri de TVA si nici ca persoana fizica care desfasoara activitati economice in mod independent sau exercita profesii libere.

Astfel, organele de inspectie fiscală au constatat ca persoana fizica X este persoana impozabila iar tranzactiile efectuate de aceasta intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea, organele de inspectie fiscală au constatat ca persoana fizica X a depasit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata la sfarsitul lunii octombrie 2007, avand obligatia sa se inregistreze ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana in data de 10.11.2007, devenind astfel platitor incepand cu data de 01.12.2007.

Avand in vedere ca din cele .. tranzactii efectuate de catre X, .. tranzactii au fost efectuate in perioada ianuarie – octombrie 2007, inainte de a deveni platitor de taxa pe valoarea adaugata, iar .. au ca obiect apartamente vechi pentru care veniturile nu au fost cuprinse in baza de calcul a taxei pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscală au stabilit in sarcina acestuia taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de .... lei, pentru cele cele .. tranzactii avand ca obiect terenuri construibile in valoare de ... lei.

Intrucat contestatia formulata de X nu continea motivele de drept pe care se intemeiaza, prin adresa nr...../08.03.2012, Biroul Solutionarea Contestatiilor a solicitat, in conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. c) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precizarea acestora sub sanctiunea respingerii contestatiei ca nemotivata.

Prin adresa inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului M. sub nr...../22.03.2012, X precizeaza ca operatiunile desfasurate nu au caracter de continuitate asa cum defineste art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 si ca organele fiscale aveau obligatia legala ca in momentul in care au sesizat ca a devenit platitor de TVA, sa il inregistreze din oficiu de la acea data, conform art. 153 alin. (7) din acelasi act normativ, insa nu au procedat in acest fel, pentru a adauga debitului si majorari, dobanzi si penalitati de intarziere, motiv pentru care considera datoreaza doar debitul, nu si accesoriile.

Contestatorul mai precizeaza ca modificarile aduse art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal prin OUG nr. 106/2007, respectiv ca scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, au intrat in vigoare la data de 01.01.2008, nefiind aplicabile pentru perioada anterioara.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

***“(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 assimilate 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);”***

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 Legea nr. 571/2003 privind 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, aprobat prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004,cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art. 127 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**“(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 assimilate acestora. De asemenea, constituie activitatea economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.”**

In aplicarea prevederilor art.127 alin. (2), enuntat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct.(3) alin.(1) care precizeaza:

**„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 activitatea 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, 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.

Avand in vedere dispozitiile pct. 66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

**“In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective 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 ianuarie 2007 – decembrie 2010 de catre persoana fizica X, respectiv efectuarea unui numar de .. tranzactii cu imobile si terenuri intravilane construibile, rezulta ca **aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati**

**economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

Totodata, potrivit art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal,cu modificarile si completarile ulterioare:

**“(1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar”.**

In ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

**“(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 stabeeste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjestе 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)”** iar conform art. 153 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 potrivit Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**“(1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 151alin. (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”.**

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, orice persoana impozabila care realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere este obligata sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent in situatia in care a constatat ca a atins sau a depasit plafonul de scutire de 35.000 de euro.

Data la care contribuabilul urmeaza sa devina efectiv platitor de taxa pe valoarea adaugata este precizata de pct. 66 alin. (1) din Normele de

aplicare a art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004 care precizeaza:

***“(1) In cazul in care o persoana este obligata sa solicite inregistrarea in conditiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, inregistrarea respectivei persoane se va considera valabila incepand cu:”***

***c) prima zi a lunii urmatoare celei in care persoana impozabila solicita inregistrarea in cazurile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. b) si dupa caz, la alin. (2) din Codul fiscal.”***

Totodata legiuitorul, prin prevederile art. 153 alin. (7) din Legea nr. 571/2003, 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:

***“(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.”***

De asemenea, conform art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003, care precizeaza:

***“(...) 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.”***

Pentru operatiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoare 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 caruia:

***“(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.”***

Totodata, potrivit art.141 alin. (2) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, este scutita de taxa pe valoarea adaugata:

***„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:

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

**2. constructie inseamna orice structura fixata in sau pe pamant;**

**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;**

**4. o constructie noua cuprinde si orice constructie transformata astfel incat structura, natura ori destinatia sa au fost modificate sau, in absenta acestor modificari, daca costul transformarilor, exclusiv taxa, se ridica la minimum 50% din valoarea de piata a constructiei, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformarii.”**

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, este scutita de taxa pe valoarea adaugata livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Totodata, legiuitorul, in cadrul aceliasi alineat, stipuleaza, ca exceptie, ca persoana impozabila care efectueaza livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, nu beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata pentru aceasta livrare.

Din raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 17.01.2012 se retine ca X a realizat in perioada ianuarie 2007- decembrie 2010 un numar de .. tranzactii din care .. cu apartamente vechi si si .. cu terenuri construibile, valoarea acestora fiind in suma de ..... lei.

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

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, invederand totodata dispozitiile pct. 66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul

fiscal, aprobată prin Hotărarea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**"In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intentionează să efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice"** și analizând operațiunile efectuate în perioada ianuarie 2007 – decembrie 2010 de către persoana fizică X, respectiv efectuarea unui număr de .. tranzacții cu terenuri intravilane construibile și cu apartamente vechi, rezulta că **acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activități economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, X, prin operațiunile pe care le-a desfasurat în această perioadă a avut calitate de persoana impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca prima obligație declararea începerii activitatii sale ca persoana impozabilă. Așa cum se retine din raportul de inspectie fiscală, urmare a constatărilor organelor de inspectie fiscală prin verificarea efectuată, persoana fizică X trebuia să se declare platitor de taxa pe valoarea adăugată până la data de 10.11.2007 deoarece a depasit plafonul de scutire de 35.000 de euro la sfârșitul lunii octombrie 2007.

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică X are calitate de persoana impozabilă, desfasurand activități economice, ca urmare a tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, constând în vânzarea de construcții noi și terenuri intravilane construibile, rezulta că operațiunile efectuate de către contestator intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin indeplinirea condițiilor prevazute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nascându-se totodată obligația înregistrării ca platitor de taxa pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care depăsește plafonul de scutire de 35.000 euro.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta că persoana impozabilă X a depasit plafonul de scutire la sfârșitul lunii octombrie 2007, trebuia să se declare platitor de taxa pe valoarea adăugată până la data de 10.11.2007 și să devină platitor de taxa începând cu data de 01.12.2007, obligație care, până la data încheierii raportului de inspectie fiscală mai sus menționat, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, nu a fost indeplinită de către contribuabil.

Având în vedere pct. 62 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobată prin HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, în cazul în care nerăspunderea prevederilor legale privind

inregistrarea in scopuri de taxa in urma depasirii plafonului de scutire este identificata de organele fiscale inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA acestia 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.

Deoarece X nu a prezentat documente justificative privind achizitiile efectuate acesta nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, se retine ca sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrările de constructii, altele decat cele noi si de terenuri, altele decat cele construibile. Astfel, vanzarile de constructii noi sau parti ale acestora si terenurile construibile, prin exceptie, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Luand in considerare ca din cele .. tranzactii efectuate de catre X, .. tranzactii au fost inainte de a deveni platitor de taxa pe valoarea adaugata, iar din cele .. tranzactii incheiate dupa aceasta data, .. au ca obiect apartamente vechi pentru care livrarea este scutita de taxa pe valoarea adaugata se retine ca cele .. tranzactii imobiliare constand in vanzarea de terenuri construibile, realizate in perioada iunie – iulie 2008 de X in valoare de .... lei, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, persoana impozabila avand obligatia sa colecteze si sa plateasca la buget taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor livrari.

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 X taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de ..... lei provenita din cele .. tranzactii in valoare totala de .... lei constand in vanzarea de terenuri construibile efectuate in perioada iunie – iulie 2008.

Sustinerea contestatorului ca organele de inspectie fiscala au luat in considerare pretul integral al vanzarii, insa in toate contractele de vanzare-cumparare este coproprietar, astfel ca a incasat doar cota de .. din pretul vanzarii nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece art. 125<sup>1</sup> alin. (1) ptc. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

***“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificatii:***

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

Astfel, persoanele fizice care vand bunuri detinute in coproprietate, in cazul de fata X si sotia acestuia, P. C. M., sunt asimilate unei forme de asociere in scopuri comerciale, fara personalitate juridica.

Avand in vedere ca livrarea unui bun aflat in coproprietate nu poate fi o decizie independenta a unuia dintre sotii, fiind necesare acordul si semnatura celuilalt pentru efectuarea acesteia, coproprietarul care urmeaza sa indeplineasca obligatiile ce ii revin din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata pentru livrarea unui imobil, actioneaza in numele asocierii si nu in nume propriu, prin urmare si plafonul prevazut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 urmeaza sa fie stabilit la nivelul asocierii, respectiv al celor doi sotii.

Mai mult, pct. 3 alin. (6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, modificate si completate prin Hotararea Guvernului nr. 1620/2009, in vigoare incepand 01.01.2010, precizeaza:

**“(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.”**

Nici sustinerea contestatorului ca terenurile in cauza nu sunt construibile nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece deoarece asa cum rezulta din contractele de vanzare-cumparare anexate la dosarul contestatiei, terenurile sunt situate in intravilan, iar conform Anexei nr. 2 “Definirea unor termeni de specialitate utilizati in cuprinsul legii” la Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata, care precizeaza:

#### ***“Intravilanul localitatii***

***Teritoriul care constituie o localitate se determina prin Planul urbanistic general (PUG) si cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fara constructii, organizate si delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate in circuitul agricol sau avand o alta destinatie, inauntrul caruia este permisa realizarea de constructii, in conditiile legii”*** pe terenurile situate in intravilanul unei localitatii este permisa realizarea de constructii, cu respectarea prevederilor legale in vigoare.

In ceea ce priveste sustinerea ca organele de inspectie fiscala aveau obligatia legala sa il inregistreze din oficiu de la data cand au constatat ca a devenit platitor de TVA se retine ca organele de inspectie fiscala au constatat

ca X a devenit platitor de TVA in urma inspectiei fiscale finalizata prin raportul de inspectie fiscală incheiat in data de 17.01.2012, acesta fiind inregistrat din oficiu in scopuri de TVA in baza deciziei nr...../24.01.2012.

Referitor la sustinerea contestatorului ca modificarile aduse art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal prin OUG nr. 106/2007, respectiv ca scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, au intrat in vigoare la data de 01.01.2008, nefiind aplicabile pentru perioada anterioara, precizam ca operatiunile pentru care organele de inspectie fiscală au calculat taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara au avut loc dupa data de 01.01.2008 respectiv in lunile iunie si iulie 2008.

Luand in considerare cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie rezulta ca persoana fizica X datoreaza taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de .... lei pentru tranzactiile in suma totala de .... lei, constand in vanzarea de terenuri construibile, efectuate in perioada iunie-iulie 2008.

In concluzie, pentru capatul de cerere reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de .... lei, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

**2. Directia Generala a Finantelor Publice a judetului M. este investita sa se pronunte daca X datoreaza majorarile, dobanzile si penalitatile de intarziere in suma totala de .... lei, aferente taxei pe valoarea adaugata, calculate prin decizia de impunere nr..../17.01.2012 emisa de Activitatea de Inspectie Fisicala.**

In fapt, asa cum s-a aratat la capatul de cerere solutionat anterior, X datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de .... lei.

Pentru neachitarea la scadenta a taxei pe valoarea adaugata determinata suplimentar, organele de inspectie fiscală au calculat majorari si dobanzi de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

In drept, art.119 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, in vigoare pana la data de 30.06.2010, precizeaza:

***"Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".***

Art.120 alin. (1) si alin.(7) din acelasi act normativ, in vigoare pana la data de 30.06.2010, prevede:

**“(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv”.**

**(7) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”**

Incepand cu data de 01.07.2010 se datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere conform art. 119 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, modificat prin Ordonanta de urgență a Guvernului nr. 39/2010 care prevede:

**“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere”.**

Art. 120 alin. (1) si (7) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, precizeaza:

**“(1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de întarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv”.**

**(7) Nivelul dobanzii de intarziere este de 0,05% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”**

Art.120 alin.(7) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabil incepand cu 01.10.2010, prevede:

**“(7) Nivelul dobanzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”**

Luand in considerare prevederile legale citate, se retine ca pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de .... lei neachitata la scadenta, X datoreaza majorarile si dobanzile de intarziere in suma de ..... lei.

Art. 120<sup>1</sup> alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, modificata si completata prin Ordonanta de urgență a Guvernului nr. 39/2010, in vigoare de la data de 01.07.2010, prevede:

**“(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:**

**a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;**

**b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;**

**c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse”.**

In temeiul prevederilor legale citate se retine ca intrucat X nu a achitat taxa pe valoarea adaugata in suma de .... lei in termenul legal, datoreaza penalitatile de intarziere in suma totala de .... lei.

In concluzie, pentru capatul de cerere reprezentand majorari, dobanzi si penalitati de intarziere in suma de .... lei aferente taxei pe valoarea adaugata, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 210 si art. 216 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

**DECIDE**

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de X, cu domiciliul in B. M., str. H., nr. ...

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul M. in termen de 6 luni de la data comunicarii.

**DIRECTOR EXECUTIV**