

D E C I Z I E nr. 199/24.06.2010

privind solutionarea contestatiei formulate de dl.

I. Prin contestatia formulata petentul contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. prin care s-au stabilit in sarcina acestuia obligatii fiscale suplimentare in suma de lei reprezentind:

- TVA = lei
- majorari = 561 lei

1.1 Baza de impunere stabilita suplimentar este data de veniturile din contractele de vinzare cumparare fiind in suma de lei, iar prin aplicarea cotei de 19% rezulta suma de lei cu titlu de TVA. Mentioneaza ca

nu s-au emis decizii de impunere separate pentru petent si sotia sa - referitoare la bazele de impunere aferente veniturilor realizate iar decizia de impunere vizeaza exclusiv persoana sa.

Sub aspectul motivarii in fapt (pct. 4.1.2 din decizie) organul de inspectie fiscala a stabilit ca petentul a savarsit urmatoarele fapte cu relevanta fiscala:

- a actionat ca *persoana fizica care desfasoara activitati independente* in mod individual si/sau *intr-o forma de asociere* (aspect inserat in titulatura deciziei de impunere):

- pe perioada verificata (01.01.2005- 31.12.2009) organul de control a stabilit *suplimentar* o taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de lei, aferenta *valorii livrarilor de constructii si de terenuri construibile in suma de 2.583.978 lei.*

- dat fiind ca la data de 30.10.2007 a efectuat prima tranzactie imobiliara/operatiune taxabila (aceasta nefiind ocazionala), depasind plafonul de scutire, se constata ca "*am devenit persoana impozabila la aceasta data, nu am fost inregistrat in scopuri de TVA si nu am colectat TVA aferent operatiunilor taxabile.*"

- echipa de inspectie fiscala a calculat *majorarile de intarziere* in suma de lei de la scadenta in functie de perioada fiscala aferenta fiecarui an si pind la data de 31.03.2010":

- motivele de fapt pentru fiecare an fiscal sunt *prezentate detaliat in Raportul de inspectie fiscala nr. anexat la decizia de impunere*".

1.2. Organul fiscal isi sprijina motivarea in drept pe urmatoarele dispozitii legale *Codul fiscal*: Art. 125¹ alin. (1) pct. 3 si alin. (2) lit.b);

Art. 126 alin. (1) lit. a)- d).

Art 127 alin. 1 si 2 si pct. 3 alin. (6) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal

Art. 128 alin. (1); Art. 137 alin. (1) lit. a); Art.140 alin.(1), Art. 41 alin. (2) lit.f). Art. 150 alin. (1) lit. a).

apartamentelor din imobilul de pe str. vandute in anul 2007 si valoarea apartamentelor din imobilul de pe str. Sf. vandute in anul 2009 in total lei. De asemenea a fost exclusa din calcul valoarea apartamentului dobandita prin mostenire.

II.e. S-a consemnat in R.I.F, precizarea petentului din nota explicativa data in data de 29.03.2010 (*Anexa nr. 3*) - conform careia fata de contractele identificate si prezentate in declaratia informativa formular 208 "*nu s-au mai efectuat si alte tranzactii imobiliare in perioada 2005-2009*".

II.f. S-a constatat ca petentul nu este inregistrat in scopuri de TVA la data inspectiei fiscale si ca nu a solicitat in termenul legal inregistrarea . Cu adresa nr. organul fiscal a procedat la inregistrarea din oficiu a petentului.

II.g. S-a retinut ca pentru tranzactiile cu bunuri imobile efectuate care intra in sfera de aplicare a TVA dl. nu a colectat TVA, "*aplicind regimul special de scutire prevazut pentru intreprinderile mici prevazut la art. 152 din Codul fiscal.*"

II.h. Prin declaratia pe propria raspundere din 20.03.2010 (*Anexa nr. 4*) petentul a declarat ca o reprezinta pe sotia sa la organul fiscal motiv pentru care organul de inspectie fiscala a considerat ca petentul a fost desemnat sa se inregistreze ca platitor de TVA pentru tranzactiile cu bunuri imobile ce intra in sfera de aplicare a TVA detinute in coproprietate (familie) de petent si sotia sa . In RIF se motiveaza ca "*avind in vedere proprietatea comuna in devalmasie in cadrul familiei in situatia in care bunurile imobile au fost tranzactionate de o familie unul dintre sotii va fi desemnat ca platitor de TVA*".

Absenta calitatii de profesionist (comerciant - persoana fizica care desfasoara activitati independente in mod individual adica de subiect fiscal pasiv calificat.

Organul de inspectie fiscala s-a oprit la calificarea de "*persoana fizica care desfasoara activitati independente in mod individual*" si implicit la aceea de *..comerciant*".

Aceasta calificare a fost atribuita exclusiv pe baza vanzarii celor 18 apartamente din patrimoniul personal (inscrise ca atare in Anexa nr. 2 la R.I.F.).

In contestatie se precizeaza ca operatiunile constand in livrari de bunuri imobile constructii noi, privite ca operatiuni impozabile cuprinse in sfera de aplicare a taxei (art. 126 si 128 Codul fiscal) sunt indisolubil legate de calitatea de *..persoana impozabila*" in sensul TVA - a vinzatorului - acest din urma aspect trebuind a fi decelat cu prioritate. O operatiune impozabila (livrarea de bunuri sau prestarea de servicii in cadrul activitatii economice) trebuie realizata necesarmente de o persoana impozabila (art. 126 alin. 1 lit. c si d din Codul fiscal.). Nu orice persoana fizica care actioneaza in mod particular, este susceptibila de o astfel de calificare ci doar aceea apta sa desfasoare o activitate economica (art. 125 alin. 1 pct. 18 Codul fiscal) in absenta indeplinirii acestei conditii persoana in cauza reprezentind o "*persoana neimpozabila*" (art. 125 alin. 1 pct. 20 Codul fiscal).

Din analiza corelata a dispozitiilor art. 127 alin. (1) si (2) din Codul fiscal rezulta pe de o parte ca aceasta calitate este definita prin prisma *activitatilor economice* desfasurate (indiferent de scopul sau rezultatul acestora) iar pe de alta parte aceste activitati delimiteaza sfera subiectelor

pasive de drept fiscal vizate, restransa la cinci categorii de entitati profesionale care actioneaza de o maniera independenta: producatori, comercianti, prestatori de servicii, agricultori si liber profesionisti.

Activitatile economice desfasurate de aceste categorii de subiecte de drept fiscal sunt cele normal exercitate in cadrul realizarii obiectului de activitate al fiecareia dintre entitatile respective inclusiv activitatile extractive, si cele constand in ..exploatarca bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate".

Activitatea independenta este acea activitate desfasurata cu *regularitate* de catre o persoana (art. 7 pct. 4 din Codul fiscal). Exercitarea unei activitati independente presupune desfasurarea acesteia in mod *obisnuit* (art. 46 si pct. 19 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.).

Aceste reglementari concorda cu dispozitiile art. 7 si 9 din C. com., respectiv ale art. 1 alin. (2) din Legea nr. 26/1990 privind registrul comertului care evoca calitatea de comerciant in persoana celui care exercita fapte de comert avand comertul ca profesie obisnuita efectuand acte de comert in mod obisnuit si nu accidental.

Potrivit art. 46 alin. (1) din Codul fiscal veniturile din activitati independente realizate in mod individual, cuprind *veniturile comerciale*, veniturile din profesii libere si veniturile din drepturi de proprietate intelectuala. In sfera veniturilor realizate intra si cele rezultate dintr-o forma de asociere pe baza unui *contract de asociere* incheiat intre parti (pct. 18 din Normele Metodologice).

Prin Legea nr. 300/2004 privind autorizarea persoanelor fizice si a asociatilor familiale care desfasoara activitati economice in mod independent (abrogata si inlocuita de OUG. nr. 44/2008 privind desfasurarea activitatilor economice de catre persoanele fizice s-a creat posibilitatea persoanelor fizice de a desfasura activitati economice in mod independent, in varii domenii de activitate.

Astfel este necesara detinerea unei autorizari si a certificatului de inregistrare la registrul comertului (art. 4 si 16) ceea ce inseamna intrunirea calitatii de comerciant. Petentul nu a fost autorizat si inregistrat ca atare la Oficiul Registrului Comertului.

Fata de cele prezentate nu se poate aprecia ca petentul a exercitat fapte de comert cu consecinta atribuirii calitatii de persoana impozabila si ca a obtinut venituri comerciale impozabile sub aspectul TVA in urma vinzarilor de imobile din patrimoniul personal.

III. 1. b) Tranzactiile imobiliare efectuate de persoane fizice non profesionisti au natura unor operatiuni neimpozabile sub aspectul TVA fara a atrage calitatea de persoana impozabila.

La data de 01.01.2010, odata cu intrarea in vigoare a OUG. nr. 109/07.10.2009 (de modificare a Codului fiscal) care nu se poate aplica retroactiv, prin art. 98 din aceasta ordonanta de urgenta dupa alin. (2) al art. 127 se introduce un nou alineat (2) cu urmatorul cuprins: "Situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme". Aceasta noua reglementare legislativa pune sub semnul intrebării prevederile normelor metodologice adoptate prin hotarare de guvern si pana la acest moment, prin

care s-au stabilit situatiile in care persoanele fizice devin persoane impozabile in cazul livrării de bunuri imobile.

Organul de inspectie fiscala face trimitere la pct. 3 (in vigoare de la 01.01.2008) din NM emise in aplicarea art. 127 alin. 2 Codul fiscal care dispun ca *“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. 12 alin. 12) din Codul fiscal”*. Se motiveaza ca petentul nu a facut dovada utilizării imobilelor in scopuri personale.

Motivarea organului de inspectie fiscala cu privire la conturarea intentiei de desfasurare a unei activitati economice inca de la data angajarii costurilor si initierii investitiei, tine de o alta ipoteza a legii si anume de aceea a acordarii dreptului de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA (art. 145 alin. 4 Codul fiscal si pct. 45 din N.M.).

Potrivit art. 14 alin. 3 din *Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata (intrata in vigoare la 01 ian. 2007)* transpusa si aplicabila si in dreptul intern, poate fi calificata de catre statele membre ca o livrare de bunuri si *“predarea unor anumite lucrari de constructii”*.

Legiuitorul fiscal roman nu a dat curs acestei norme comunitare in cuprinsul art. 128 din Codul fiscal ceea ce are semnificatia ca operatiunea in discutie este netaxabila.

Conform art. 135 alin. (1) lit. j), k) si l) din Directiva 112/2006/C1- sc edicteaza cu valoare de principiu ca statele membre scutesc operatiunile constand in:

- livrarea de cladiri sau a unei parti ale unei cladiri si a terenului pe care se afla cladirea alta decat livrarea prevazuta la art. 12 alin. (1) lit. a);
- livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat constructii alta decat livrarea de terenuri construibile prevazuta la art. 12 alin. (1) lit. b).
- inchirierea de bunuri imobile sau leasing.

Legat de operatiunile descrise anterior, statele membre pot acorda persoanelor impozabile dreptul de a *opta pentru impozitarea respectivelor operatiuni* (art. 137 alin. 1) urmand ca fiecare stat membru sa stabileasca normele de exercitare a acestui drept de optiune.

In concluzie ca si la punctul anterior pct. III. I a si din acest punct de vedere nu se poate retine calitatea de persoana impozabila in sensul de platitor de TVA, si calificarea drept operatiuni impozabile a vinzarilor de imobile.

III. 2. Neatingerea si nedepasirea plafonului de scutire. Includerea eronata in cifra de afaceri a livrarilor de imobile. Absenta obligatiei de inregistrare in scopuri de TVA.

III. 2. a. In calculul cifrei de afaceri ce serveste drept referinta pentru stabilirea plafonului de de euro pe anul 2008 si anul 2009 nu ar fi trebuit

incluse de catre organul de inspectie fiscala lucrarile de active fixe corporale (art. 152 alin. 2 lit. a din Codul fiscal).

Activul corporal fix este definit ca fiind orice activ detinut pentru a fi utilizat in livrarea de bunuri (art. 125 alin. 1 pct. 3 si art. 7 alin. 1 pct. 16).

Din redactarea pct.-lui 37 alin. (2) din Normele Metodologice emise in aplicarea art. 141 alin. (2) lit. 1) din Codul fiscal (text legal declarat aplicabil de organul de inspectie fiscala) rezulta explicit ca o "constructie noua" (asa cum a fost catalogata de organul de inspectie fiscala in R.I.F.) este asimilata unui "activ corporal fix".

Operatiunile din anii 2008 si 2009 se rezuma la cele 18 acte de vanzare a imobilelor, ce reprezinta operatiuni de livrare a activelor fixe - constructii noi si terenuri- detinute de petent in patrimoniul personal rezulta ca nu a depasit plafonul de scutire de TVA de euro si nu a avut obligatia sa se inregistreze ca platitor de TVA.

III.2.b. Nedefalcarea veniturilor pe cei doi soti.

Potrivit art. 89 alin. (1) lit. a) din Codul de procedura fiscala organul fiscal avea obligatia de a emite separat decizii referitoare la bazele de impunere, dat fiind ca venitul impozabil a fost realizat de petent impreuna cu sotia sa (in contractele de vanzare a apartamentelor bunuri comune figureaza amandoi) si de a repartiza venitul impozabil pe fiecare separat.

In mod eronat, organul fiscal a emis o singura decizie de impunere care include o singura baza de impunere - repartizata integral petentului.

Conform art. 85 din Codul fiscal, veniturile obtinute din drepturi sau bunuri aflate in proprietate comuna se atribuie in vederea impozitarii - proportional cu cotele-parti pe care acestia le detin in acea proprietate sau in mod egal, in situatia in care acestea nu se cunosc (cum este si cazul bunurilor comune" dobandite de soti in timpul casatoriei ce alcatuiesc proprietatea in devalmasie art. 30 alin. 1 din C. fam.). In cazul bunurilor detinute in comun in devalmasie criteriul utilizat este acela al repartizarii in mod egal intre proprietarii comuni fiind admisa si o alta proportie convenita de part printr-un act autetic (pct. 183 din Normele Metodologice.

In motivarea solutei adoptate organul de inspectie fiscala sustine ca sunt aplicabile dispozitiile pct.-lui 3.6 din N.M. in aplicarea art. 127 din Codul fiscal (acest punct a fost introdus prin HG. nr, 1629/2009 cu valabilitate de la 01.01.2010). care prevad ca "in cazul in care bunurile imobile sunt detinute in coproprietate de o familie daca exista *obligatia inregistrarii in scopuri de taxa* pentru vanzarea acestor imobile unul dintre soti va fi desemnat sa indeplineasca aceasta obligatie. Pe timpul inspectiei fiscale a depus o declaratie pe proprie raspundere prin care declara ca o reprezinta pe sotia sa la organul fiscal.. Din aceste motive se apreciaza ca petentul a fost desemnat pentru inregistrarea in scopuri de TVA in privinta bunurilor imobile proprietate comuna (in devalmasie) tranzactionate. Din cate se observa desemnarea" se traduce si prin suportarea de catre petent a intregii sarcini fiscale.

Lamuritoare in acest sens sunt si prevederile art. 89 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, care prevad ca "daca venitul impozabil este realizat de mai multe persoane atunci acestea pot sa-si numeasca un *imputernicit* comun in relatia cu organul fiscal". .

Sotii nu pot fi asimilati nici unei asocieri in participatiune (art. 127 alin. 10 Codul fiscal) ca una din formele asociative prevazute de Codul comercial (art. 251 - 256).

III. 3. Omiterea din cuprinsul deciziei de impunere contestate a obligarii individuale si in solidar la plata taxei a cumparatorilor apartamentelor.

In RIF, organul de inspectie fiscala invedereaza ca petentul "nu a colectat TVA aferenta operatiunilor taxabile".

Potentul nu a emis facturi pe numele cumparatorilor (persoane fizice) pentru operatiunile de vanzare savarsite iar in contractele de vanzare (incheiate in forma autentica) nu se stipuleaza ca pretul include si TVA. Baza de impozitare nu cuprinde TVA (art. 137 alin. 2 lit. a din Codul fiscal).

Pretul de vanzare include TVA doar in cazul livrarilor de bunuri pentru care nu este necesara emiterea unei facturi (art. 155 alin. 7 Codul fiscal) precum si in orice situatie in care prin natura operatiunii sau conform stipularilor contractuale pretul include si TVA (pct. 23 alin. 2 din NM de aplicare a art. 140 Codul fiscal).

In principal, persoana impozabila care efectueaza livrari de bunuri taxabile este obligata la plata taxei (art. 150 alin. 1 lit. a din Codul fiscal).

In ipoteza in care furnizorul (persoana obligata la plata taxei) nu a emis factura beneficiarul este tinut raspunzator individual si in solidar pentru plata taxei (art. 151 din Codul fiscal).

In consecinta si acest aspect constituie un motiv temeinic pentru anulara/desfiintarea deciziei de impunere.

III.4. Exceptia necompetentei teritoriale a organului fiscal -DGFP in privinta stabilirii bazei de impunere pentru cele doua terenuri vindute in anul 2009.

Cele doua terenuri tranzactionate in valoare totala de lei sunt situate in localitatea n judetul . Contractele de vanzare-cumparare in forma autentica au fost incheiate in anul 2009 la un birou notarial din localitatea judetul (la sediul caruia s-a incasat si pretul vanzarii celor doua imobile). Domiciliul fiscal al petentului este in localitatea.

Sursa venitului incasat din vanzarea celor doua terenuri este situata pe raza judetului competenta teritoriala apartine organului fiscal judetean/local in a carui raza teritoriala se afla domiciliul fiscal al contribuabilului/platitorului de venit (art. 33 alin. 1 Cod procedura fiscala), in speta DGFP . In situata in care sursa venitului impozabil se afla pe raza altui organ fiscal decit cel competent teritorial competenta de a stabili baza de impunere si implicit de a emite decizia privind baza de impunere o detine organul fiscal pe raza caruia se afla sursa venitului (art. 89 alin. 1 lit. b din Cod procedura fiscala).

III. 5. Scutirea de taxa a livrarii celor doua terenuri neconstruibile.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca cele doua terenuri (achizitionate in 2005 si vandute in 2009 la valoarea totala de lei) au fost

autorizate pentru parcelare înainte de a fi vandute, loturile fiind divizate în suprafețe de peste 250 m.p. fiecare și totodată alipite. Se apreciază că este îndeplinită una din condițiile cumulative necesare pentru ca cele două loturi de teren (situat în *intravilanul* localității să fie considerate *construibile* și incluse astfel în sfera taxei și anume suprafața minimă de 150 m.p. (art. 30 alin. 2 lit. b din Regulamentul general de urbanism aprobat prin HG. nr. 525/1996). Celelalte două condiții (de la lit. a și c) se *prezuma* că sunt îndeplinite dat fiind că parcelarea ar fi fost autorizată.

Considera că o astfel de constatare este lipsită de fundament legal și fără suport în realitate ca rod al unei abordări parțiale (fragmentare) și neîntemeiate.

Parcelarea unui teren din *intravilanul* unei localități nu conduce automat la ideea că terenul respectiv este construibil sau că parcelarea s-a realizat în scopul edificării unei construcții (pot exista și alte motive). Pentru a se realiza o construcție pe un teren parcelarea trebuie să privească minimum 4 loturi alăturate (art. 30 alin. 1 din HG. nr. 525/1996) altminteri parcelarea fiind posibilă pentru un alt scop. Nici celelalte două condiții (frontul strădal de minim 12 m și adâncimea lotului) prezumate a fi îndeplinite nu au fost dovedite de organul de inspecție fiscală (obligat la un rol activ în stabilirea situației de fapt fiscale și a constatarilor proprii pe baza de probe).

Actul administrativ care atestă împărțirea unei parcele în scopul realizării unei lucrări de construcții este certificatul de urbanism (art. 6 alin. 6 din Legea nr. 507/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții). Pentru dezmembrarea unui teren în mai puțin de 3 parcele nu este necesară eliberarea certificatului de urbanism (art. 29 alin. 2 din Legea nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul).

Conform extraselor CF (Anexa nr. 1 la Partea 1) la rubrica „categoria de folosință a terenului” este înscrisă mențiunea „pasune”. Pasunile fac parte din categoria terenurilor cu destinație agricolă (pct. 7.2.1 din Normele tehnice pentru introducerea cadastrului general aprobate prin Ordinul Ministrului Administrației Publice nr. 534/01.10.2001, publicat în M. Of. nr. 744 din 21 p.oi. 2001). Terenurile cu destinație agricolă nu pot fi destinate construirii (art. 23 alin. 3 din Legea nr. 50/1991).

În raport de cele expuse, cele două terenuri nu sunt construibile și nu s-a demonstrat de organul de inspecție fiscală că au o asemenea natură ceea ce implică anularea/desființarea deciziei de impunere atacată.

III.6. Datorarea și calculul majorărilor de întârziere (în ipoteza în care subzistă obligația principală la plata taxei pe valoarea adăugată).

Organul de inspecție fiscală a calculat și stabilit prin decizia de impunere obligațiile fiscale accesorii în cuantum total de ei prin raportare la luna calendaristică ca perioadă fiscală începând cu 25.04.2008 și până la data de 31.03.2010.

În regula generală, creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal (art. 111 alin. 1 Cod procedura fiscală).

Pentru *diferențele* de obligații fiscale principale stabilite potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de *data comunicării* acestora (art. 111 alin. 2). Decizia de impunere i-a fost comunicată prin înmânarea unui exemplar sub semnătură în data de 21.04.2010 iar termenul de plată a obligatei principale a fost stabilit până la data de 20 a lunii următoare

comunicării actului (pct. 6 din decizie) adică până la 20 mai a.c. (numai de la această dată curgând majorările de întârziere în temeiul unei decizii separate de impunere).

Asadar "exigibilitatea obligației de plată" este organic legată (și condiționată) în primul rând, de înregistrarea în scopuri de taxă a subiectului impozabil și de existența obligației de depunere a decontului de TVA.

Pentru aceste motive solicită admiterea contestației, anularea deciziei de impunere ca fiind nelegală și netemeinică precum și suspendarea executării actului administrativ fiscal.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. 3817/06.04.2010 s-au stabilit următoarele:

În vederea stabilirii calității de persoană impozabilă platitoare de taxă pe valoarea adăugată, persoana fizică trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- potrivit Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare art. 126, alin. (1) prevede că *"în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată:

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România:

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă. astfel cum este definită la art. 127 alin. (1):

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2):"

a) Conform art. 126, alin. 1, lit. a) coroborat cu art. 128 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, d-l a efectuat livrări de bunuri cu plată.

Prin livrare de bunuri se înțelege, potrivit art. 128, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia. La alin. (2), al aceluși articol se specifică faptul că prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație.

b) Conform art. 132 alin. 1) lit. c) din Legea 571/2003 local livrării pentru bunurile imobile tranzacționate de d-l este în România, respectiv acolo unde se găsesc bunurile în momentul în care are loc livrarea și sunt puse la dispoziția beneficiarului, pentru bunurile care nu sunt expediate sau transportate.

c) Persoana fizică realizează de o manieră independentă activități economice constând în livrări de bunuri imobile din patrimoniul personal care nu au fost utilizate în scopuri personale, pentru obținerea de venituri cu caracter de continuitate dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă așa cum este definită în art. 127, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, ca fiind "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".

Potrivit alin. (2), al aceluși articol, "activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor

liberale sau asimilate acestora. De asemenea, constituite activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate."

d) Livrarea bunurilor imobile a rezultat din activitati economice conform pct. 2 din H.G. 44/2004, pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare valabile pana la data de 31.12.2006 *"Nu are caracter de continuitate, 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."*

Conform prevederilor pct. 3, alin. (1) din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare valabile de la data de 01.01.2007 *"In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau 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."*

Din documentele prezentate, D-1 nu face dovada ca bunurile imobiliare tranzactionate (cele terenuri intravilane tranzactionate in anul 2009 si cele apartamente noi tranzactionate in anul 2007-2009 si 1 apartament clire veche dobandit din mostenire conform certificatului de mostenitor nr. 72/2008) au fost utilizate in scopuri personale, iar din numarul tranzactiilor efectuate, respectiv mai mult de 1 pe an, rezulta caracterul de continuitate al veniturilor obtinute. Astfel livrarile de bunuri efectuate de contribuabil in persoana 2007-2009 rezulta din activitati economice asa cum sunt definite la art. 127 alin. 2) din Legea 571/2003 care specifica ca *"nu are caracter de continuitate 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."*

Din analiza celor prezentate la subpunctele a) - d) organul de control constata ca operatiunile realizate de d-1 indeplinesc cumulativ conditiile prevazute la art. 126, alin. 1, lit. a) - d) din Legea 571/2003, fiind astfel operatiuni ce intra in sfera de aplicare a TVA.

Din documentele prezentate de d-1, respectiv din contractele de vanzare cumparare rezulta ca acesta a efectuat prima tranzactie cu bunuri imobile din patrimoniul personal (apartament-situat in loc.) conform contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. la data de 30.10.2007, a carei valoare a fost de lei, superioara plafonului de scutire de lei valabil in anul 2007.

Anterior efectuării tranzactiilor cu imobile din anul 2007 691, d-1 a construit cladirii in baza autorizatiei de construire nr eliberata de Primaria, pentru construire cladire tip P+2E+M situata in mun. si a autorizatia de construire nr. In conformitate cu prevederile punctului 3 (4) din H.G. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, in cazul construirii de bunuri imobile de catre persoane fizice, in vederea vanzarii, activitatea economica este considerata ca fiind inceputa in momentul in care persoana fizica intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, iar intentia persoanei respective trebuie apreciata in baza elementelor obiective, angajarea de costuri si investitii pregatitoare initierii activitatii economice.

Din documentele prezentate de contribuabil, organul de control constata ca d-1 incepe activitatea economica in momentul obtinerii primei

autorizatii de construire nr. 691 din data de 19.04.2004, prin care este autorizat sa construiasca o cladire P+2E+M situata in mun. care ulterior a facut obiectul vanzarii.

In situatia in care persoana fizica deruleaza deja constructia unui imobil in vederea vanzarii, activitatea economica fiind deja inceputa orice livrare efectuata ulterior nu mai este considerata ocazionala.

Avand in vedere cele mentionate, organul de control constata ca prima livrare de imobil efecuta la data de 30.10.2007 in valoare de lei, constand in apartament din cadrul imobilului construit in baza autorizatiei de construire nr. asa cum rezulta din contractul de vanzare cumparare autentificat cu nr. 3978 la data de 30.10.2007, nu este o livrare ocazionala si este superioara plafonului anual de scutire TVA prevazut pentru intreprinderile mici.

Pentru stabilirea tratamentului fiscal al tranzactiei mentionate anterior (prima tranzactie care nu este considerata ocazionala), este necesara sa se cunosca daca operatiunea constituie o livrare de constructie noua sau o livrare de constructie veche.

Conform prevederilor art. 141 alin. 2 lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal este operatiune scutita de TVA fara drept de deducere livrarea unei constructii cu exceptia constructiilor noi. Conform prevederilor art. 141 alin 2 lit. f) punct 3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal livrarea unei constructii noi inseamna livrarea efectuata pana la data de 31 decembrie a anului urmator primei ocupari.

In cazul primei livrari a constructiei efectuata de contribuabil in valoare de lei, data primei ocupari este data de 15.09.2005, data procesului verbal de receptie definitive a constructiei (anexa nr. 6a), asa cum prevede punctul 37.3 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal. Astfel aceasta livrare se considera livrare de constructie noua, daca este efectuata pana la data de 31.12.2006.

Intrucat livrarea apartamentului in valoare de lei a avut loc la data de 30.10.2007, nu este considerata livrare de constructie noua, fiind efectuata dupa data de 31.12.2006, desi a depasit plafonul de scutire TVA, persoana fizica nu avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA intrucat a efectuat o operatiune scutita fara drept de deducere a TVA, prevazuta de art. 141 alin. 2 lit. f) din Legea 571/2003.

Conform prevederilor art. 152 alin. 2) din Legea 571/2003 valabila la data depasirii plafonului de scutire cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru stabilirea plafonului de scutire TVA prevazut pentru intreprinderi mici cuprinde si operatiunile scutite fara drept de deducere prevazute la art. 141 alin. 2 lit.f) din aceiasi lege, daca nu sunt accesorii activitatii principale.

Organul de inspectie fiscala constata depasirea plafonului de scutire TVA cu prima tranzactie, care este o operatiune scutita de TVA fara drept de deducere, fara obligativitatea inregistrarii in scopuri de TVA conform art. 153 alin. 1 lit. a) punctul 1 din Legea 571/2003. Pentru orice operatiune taxabila efectuata ulterior depasirii plafonului de scutire TVA persoana fizica are obligatia inregistrarii ca platitor de TVA inaintea efectuarii acesteia, nemaiputand aplica regimul special de scutire TVA.

Se constata ca ulterior depasirii plafonului de scutire TVA persoana fizica efectueaza tranzactii cu apartamentele considerate constructii noi conform legislatiei in vigoare.

Tranzactiile cu apartamentele efectuate de d-nul, reprezinta activitate economica, avand caracter de continuitate, desfasurata cu scopul obtinerii de venituri, operatiuni prevazute de art. 127. alin. (1) si alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere prevederile art. 126, art. 127 si prevederile art. 152 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare aplicabile in anul

2007, organul de inspectie constata ca d-l devine persoana impozabila la data efectuării primei tranzactii imobiliare (aceasta nefiind ocazionala), respectiv la data de 30.10.2007 a depasit plafonul de scutire TVA, a efectuat operatiuni taxabile, nu a fost inregistrat in scopuri de TVA si nu a colectat TVA aferenta operatiunilor taxabile.

In perioada 01.01.2008-31.12.2009, dupa depasirea plafonului de scutire a TVA realizeaza operatiuni impozabile respectiv livrari de constructii noi pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141 alin. 2 lit. f) din Legea 571/2003 *"...prin exceptie scutirea nu se aplica pentru livrarea unui constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil."*

La data efectuării inspectiei fiscale d-l nu este inregistrat in scopuri de TVA.

Punctul 62, alin. (2), lit. a) din H.G. 44/2004, pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza ca: *"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."

Intrucat, d-nul nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA, organul fiscal, prin adresa nr. 3541/30.03.2010, a procedat la inregistrarea din oficiu a contribuabilului, conform art. 153 alin. (8) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal *"In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu art. 141, alin. 2, lit. f) din Legea 571/2003 cu modificarile ulterioare*In conformitate cu prevederile pet. 3, alin. (6) din HG nr. 1.620/29.12.2009 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004 aplicabile la data efectuării controlului *"In cazul in care bunurile imobile sunt detinute, in coproprietate de o familie, daca exista obligatia inregistrarii in scopuri de taxa pentru vanzarea acestor bunuri imobile, unul dintre sotii va fi desemnat sa indeplineasca aceasta obligatie"*, d-nul este desemnat sa se inregistreze ca platitor de TVA pentru tranzactiile cu bunuri imobile ce intra in sfera de aplicare a TVA, detinute in coproprietate (in familie) cu sotia Prin declaratia pe propria raspundere a domnului din data de 29.03.2010, acesta declara ca o va reprezenta pe sotia sa la organul fiscal. Tot in anul 2007 persoana fizica obtine autorizatia de construire nr. (anexa nr, 7) pentru construirea imobilului din nr. , pentru care a fost intocmit procesul verbal de receptie finala a imobilului la data de 22.11.2007. Livrarea imobilului sau parti din imobilul receptionat la data de 22.11.2007 sunt considerate livrari de constructii noi daca sunt efectuate pana la data de **31.12.2008**.

Organul de inspectie fiscala a procedat conform art. 137 alin. (1), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, la calculul taxei pe valoarea adaugata colectata, aferenta sumei de lei, ce reprezinta contravaloarea livrării terenurilor construibile stabilind o taxa pe

valoarea adaugata colectata, datorata, nedeclarata si nevirata, in suma de lei. Perioada fiscala pentru anul 2009 este luna calendaristica, conform art. 156¹, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare deoarece persoana fizica in anul 2008 a realizat o cifra de afaceri peste euro. respectiv lei.

Punctul 62. alin. (2), lit. a) din H.G. 44/2004, pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza ca: *"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 legate 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 respective ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legate. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153, alin. (7) din Codul fiscal."

Pentru TVA colectata suplimentar in suma de lei conform prevederilor OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , art. 119 si art. 120 s-au calculat majorari de intirziere in suma de lei de la scadenta in functie de perioada fiscala aferenta fiecarui an pina la data de 31.03.2010.

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

Prin contestatia formulata petentul contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. prin care s-au stabilit in sarcina acestuia obligatii fiscale suplimentare in suma de lei reprezentind:

- TVA = lei
- majorari = lei

1.) In fapt, in perioada verificata 01.01.2005- 31.12.2009 petentul a desfasurat activitati economice constind in tranzactii imobiliare cu apartamente noi si terenuri construibile din patrimoniul personal si anume terenuri intravilane tranzactionate in anul 2009 si apartamente noi tranzactionate in anul 2007si 2008.

Organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca petentul a inceput activitatea economica in momentul obtinerii primei autorizatii de constructii nr. prin care este autorizat sa construiasca o cladire P+2E+M situata in , care ulterior a facut obiectul vinzarii.

Din documentele prezentate de d-l, respectiv din contractele de vanzare cumparare rezulta ca acesta a efectuat prima tranzactie cu bunuri imobile din patrimoniul personal (apartament-situat in loc.) conform contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. la data de 30.10.2007, a carei valoare a fost de, superioara plafonului de scutire de lei valabil in anul 2007.

Anterior efectuării tranzacțiilor cu imobile din anul 2007, d-l construit clădirii în baza autorizației de construire nr. eliberată de Primăria Municipiului pentru construire clădire tip P+2E+M situată în mun. și a autorizația de construire nr. eliberată de Primăria, pentru construire clădire tip P+5E+M situată în mun., acestea fiind recepționate în baza procesului verbal de recepție din data de 15.09.2005 și procesul verbal de recepție 22.11.2007.

În conformitate cu prevederile punctului 3 (4) din H.G. nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în cazul construirii de bunuri imobile de către persoane fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată ca fiind începută în momentul în care persoana fizică intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, angajarea de costuri și investiții pregătitoare inițierii activității economice.

Din documentele prezentate de contribuabil, organul de control constată ca d-l începe activitatea economică în momentul obținerii primei autorizații de construire nr. din data de 19.04.2004, prin care este autorizat să construiască o clădire P+2E+M situată în mun. În situația în care persoana fizică derulează deja construcția unui imobil în vederea vânzării, activitatea economică fiind deja începută orice livrare efectuată ulterior nu mai este considerată ocazională.

Ca urmare a celor precizate s-a constatat faptul că petentul prin tranzacțiile efectuate a realizat activități economice cu caracter de continuitate dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă conform prevederilor legale astfel:

- art. 125.1 alin. 1 pct. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“18. Persoana impozabilă are înțelesul art. 127 alin. 1 și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, institutia publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;”

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

“(1) Este considerată persoana impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natură 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.”

- titlul VI pct. 3 alin. 1 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“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 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.

- art. 128 alin. 1 si alin. 2 din Codul fiscal:

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

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

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

Avind in vedere prevederile legale de mai sus se retine faptul ca operatiunile realizate de petent constind in vnzarea de terenuri si apartamente in scopul obtinerii de venituri sunt operatiuni ce intra in sfera de aplicare a TVA si indeplinesc cumulativ conditiile prevazute de art. 126 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

ART. 126

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

a) operatiunile care, in sensul art. 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);

Avand in vedere cele mentionate, organul de inspectie fiscala constata ca prima livrare de imobil efecuada la data de 30.10.2007 in valoare de 200.412 lei, constand in apartament din cadrul imobilului construit in baza autorizatiei de construire nr. asa cum rezulta din contractul de vanzare cumparare autentificat cu nr. la data de 30.10.2007, nu este o livrare ocazionala si este superioara plafonului anual de scutire TVA prevazut de lege.

Conform prevederilor art. 141 alin. 2 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal este operatiune scutita de TVA fara drept de deducere livrarea unei constructii cu exceptia constructiilor noi:

"Urmatoarele operatiuni sunt 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 constructibil."

Conform prevederilor art. 141 alin. 2 lit. f) punct 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal livrarea unei constructii noi inseamna livrarea efectuata pana la data de 31 decembrie a anului urmator primei ocupari :

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;*

In cazul primei livrari a constructiei efectuata de contribuabil in valoare de lei, data primei ocupari este data de 15.09.2005, data procesului verbal de receptie definitive a constructiei asa cum prevede punctul 37.3 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal. Astfel aceasta livrare se considera livrare de constructie noua, daca este efectuata pana la data de 31.12.2006.

Intrucat livrarea apartamentului in valoare de lei a avut loc la data de 30.10.2007, nu este considerata livrare de constructie noua, fiind efectuata dupa data de 31.12.2006, desi a depasit plafonul de scutire TVA, persoana fizica nu avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA intrucat a efectuat o operatiune scutita fara drept de deducere a TVA, prevazuta de art. 141 alin. 2 lit. f) din Legea nr. 571/2003.

Conform prevederilor art. 152 alin. 2) din Legea nr. 571/2003 valabila la data depasirii plafonului de scutire cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru stabilirea plafonului de scutire TVA prevazut pentru intreprinderi mici cuprinde si operatiunile scutite fara drept de deducere prevazute la art. 141 alin. 2 lit.f) din aceiasi lege, daca nu sunt accesorii activitatii principale.

In conformitate cu art. 152 alin. 7 din Legea nr. 571/2003 dupa atingerea sau depasirea plafonului de scutire TVA persoana impozabila nu mai poate aplica regimul special de scutire TVA:

(7) Dupa atingerea sau depasirea plafonului de scutire sau dupa exercitarea optiunii prevazute la alin. (3), persoana impozabila nu mai poate aplica din nou regimul special de scutire, chiar daca ulterior realizeaza o cifra de afaceri anuala inferioara plafonului de scutire.

Organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca ulterior depasirii plafonului de scutire de TVA petentul a efectuat tranzactii cu apartamente considerate constructii noi astfel:

- contracte de vanzare cumparare in valoare totala de lei constand in apartamente construite in baza autorizatiei de construire nr. 691/19.04.2004 eliberata de Primaria, pentru construire cladire tip P+2E+M situata in mun. , receptionate la data de 15.09.2005, pentru care data primei ocupari se considera conform pet. 37, alin. 1 - 6 din H.G. nr. 44/2003 cu modificarile ulterioare a fi data de 15.09.2005 (data semnarii procesului verbal de receptie). Cele doua tranzactii autentificate cu nr. nu mai sunt livrari de constructii noi, deoarece sunt efectuate dupa data de 31.12.2006, fiind conform art. 141 alin. 2 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile valabile de la data de 01.01.2007 operatiuni scutite de TVA fara drept de deducere.

- contracte de vanzare cumparare in valoare totala de lei constand in apartamente construite in baza autorizatiei de construire nr. eliberata de Primaria, pentru construire cladire tip P+5E+M situata in mun. (actuala jud. receptionata la data de 22.11.2007 in baza procesului verbal de receptie. Data pana la care aceste livrari sunt considerate livrari de constructii noi conform

punctului punctului 37 alin. 1 - 6 din H.G. nr. 44/2003 cu modificarile ulterioare. este data de 31.12.2008.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca in conformitate cu prevederile art. 141 alin. 2 lit. f) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, cele 10 contracte de vanzare cumparare in valoare totala de lei sunt livrari de constructii noi fiind efectuate in perioada 27.03.2008-25.11.2008, anterior data de 31.12.2008 si a procedat la calculul taxei pe valoarea adaugata colectata, aferenta sumei de lei, reprezentand livrari de constructii noi, conform prevederilor art. 137 alin. (1). lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, stabilind, o taxa pe valoarea adaugata colectata, nedecarata de contribuabil si nevirata in suma de 478.036 lei.

In anul fiscal 2009 persoana fizica a intocmit contracte de vanzare-cumparare in valoare totala de 816.360 lei, prin care vinde dreptul de proprietate asupra a apartamente din imobilul construit in baza autorizatiei de construire nr. eliberata de Primaria, receptionata in baza procesului verbal de receptie din data de 22.11.2007 si a 2 terenuri intravilane situate in jud, astfel:

- contracte de vanzare cumparare in valoare totala de lei constand in apartamente construite in baza autorizatiei de construire nr. eliberata de Primaria Municipiului, pentru construire cladire tip P+5E+M situata in mun. , receptionate la data de 22.11.2007, pentru care data primei ocupari se considera conform pct. 37, alin. 1 - 6 din H.G nr. 44/2004 cu modificarile ulterioare ar fi data de 22.11.2007 (data semnarii procesului verbal de receptie). Cele doua tranzactii autentificate cu nr. nu mai sunt livrari de constructii noi, deoarece sunt efectuate dupa data de 31.12.2008, fiind conform art. 141 alin. 2 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile valabile de la data de 01.01.2007 operatiuni scutite de TVA fara drept de deducere.

- contracte de vanzare cumparare in valoare totala de lei autentificate prin contractul din data de 12.10.2009, sub nr. 2032, prin care domnul vinde teren intravilan in suprafata de 250 mp avand si contractul autentificat in data de 12.10.2009, sub nr. , prin care vinde teren intravilan in suprafata de 250 mp avand.

Cele doua terenuri tranzactionate au fost dobandite prin alte modalitati decat mostenire legala. intrand astfel in sfera de aplicare a TVA.

Organul de inspectie fiscala constata ca cele terenuri sunt situate in intravilanul localitatilor, au fost parcelate anterior, iar suprafata fiecarei parcele (250 mp) este mai mare de minimul prevazut la art. 30 alin. 2) in H.G. 525/1996, republicat, pentru ca loturile sa fie construibile:

(2) *Autorizarea executarii parcelarilor, in baza prezentului regulament, este permisa numai daca pentru fiecare lot in parte se respecta cumulativ urmatoarele conditii:*

a) *front la strada de minimum 8 m pentru cladiri insiruite si de minimum 12 m pentru cladiri izolate sau cuplate;*

b) *suprafata minima a parcelei de 150 mp pentru cladiri insiruite si, respectiv, de minimum 200 mp pentru cladiri amplasate izolat sau cuplate;*

c) *adancime mai mare sau cel putin egala cu latimea parcelei.*

(3) *Sunt considerate loturi construibile numai loturile care se incadreaza in prevederile alin. (2).*

Avand in vedere faptul ca aceste terenuri au fost parcelate, iar parcelarea este operatiunea de divizare a unei suprafete de teren, in vederea realizarii de noi constructii, conform legislatiei in vigoare, si mai mult parcelarea este permisa numai daca sunt indeplinite cumulativ conditiile

prevazute la art. 30 alin. 2 lit.a)-lit.c) din HG nr. 525/1996 organul de inspectie fiscala a constatat ca cele doua terenuri tranzactionate sunt "loturi construibile" asa cum sunt prevazute la art. 30 alin. 3) dm H.G. 525/1996. republicat.

Organul de inspectie fiscala a procedat conform art. 137 alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, la calculul taxei pe valoarea adaugata colectata, aferenta sumei de lei, ce reprezinta contravaloarea livrării terenurilor construibile stabilind o taxa pe valoarea adaugata colectata, datorata, nedeclarata si nevirata, in suma de lei.

Petentul nu si-a achitat la termen obligatia de plata privind TVA iar plata cu intirziere a TVA datorata genereaza majorari de intirziere potrivit prevederilor art. 119 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere".

In acest sens, la art. 120 alin.(1) si (7) din acelasi act normativ, se specifica:

" (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, 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."

Avind in vedere faptul ca accesoriile urmeaza principalul iar debitul este datorat, petentul datoreaza si accesoriile in suma de , masura fiind una accesorie conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

Din continutul contestatiei rezulta ca petentul nu face distinctie intre termenul de scadenta si termenul de plata al obligatiilor fiscale.

Din textul de lege mai sus precizat rezulta ca termenul de scadenta este termenul limita pentru achitarea obligatiilor fiscale. Dupa aceasta data se percep majorari de intirziere iar termenul de plata este data la expirarea careia titlul de creanta devine titlu executoriu (se demareaza procedura de executare silita).

In baza celor prezentate se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma delei reprezentind TVA plus majorarile de intirziere.

2. Referitor la sustinerea petentului ca au fost incluse eronat in cifra de afaceri livrarile de imobile.

Organul investit cu solutionarea contestatiei arata ca prin contestatia formulata petentul sustine ca eronat a fost inclusa in cifra de afaceri livrarea de imobile pe motivul ca acestea sunt active fixe corporale.

Aceasta afirmatie nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece activele fixe corporale reprezinta orice activ detinut pentru a fi utilizat in productia sau livrarea de bunuri ori in prestarea de servicii asa cum sunt definite la art. 125.1 pct. 3 din Codul fiscal. Bunurile imobile vindute de petent nu se incadreaza in categoria activelor corporale fixe intrucit

nu au fost utilizate în producție sau pentru livrarea altor bunuri sau prestarea de servicii ci sunt asimilate “marfurilor” prin destinație, fiind construite pentru a fi vindute.

Deoarece petentul a efectuat livrări de bunuri respectiv vânzare de terenuri și apartamente în cifra de afaceri au fost incluse aceste livrări de imobile așa cum prevede și art. 152 alin. 2 din Codul fiscal:

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere,...”

3. Referitor la susținerea petentului ca a fost omisă din cuprinsul deciziei de impunere obligația individuală și în solitar la plata taxei a cumpărătorilor imobilelor.

Organul investit cu soluționarea contestației arată că susținerea petentului nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației deoarece TVA de plată se stabilește în sarcina furnizorului, adică a persoanei care efectuează livrări de bunuri și servicii, prin aplicarea prevederilor în materie de TVA așa cum sunt precizate la art. 150 alin. 1 lit. a din Codul fiscal:

“(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.”

4. Referitor la susținerea petentului ca DGFP nu are competența teritorială în privința stabilirii bazei de impunere pentru cele două terenuri vindute în anul 2009 în organul de soluționare a contestației arată că competența de administrare a impozitelor revine organului fiscal în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului așa cum prevede art. 33 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

Competența teritorială

“(1) Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal, județean, local sau al municipiului București stabilit prin ordin al ministrului economiei și finanțelor, la propunerea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al platitorului de venit,...”

Domiciliul fiscal al petentului este în loc. a, organul fiscal competent pentru administrarea impozitelor este DGFP respectiv Activitatea de Inspectie fiscală din cadrul acesteia, deci susținerea contribuabilului nu are temei legal.

Fata de cele sesizate de petent privind scutirea de taxa a livrării celor două terenuri vindute în anul 2009 în jud. precizăm următoarele:

- deoarece petentul a desfășurat activități economice constând în tranzacții imobiliare cu apartamente și terenuri construibile din patrimoniul personal cu caracter de continuitate, a devenit persoana impozabilă platitoare de TVA și ca atare s-au impozitat tranzacțiile respective.

- faptul ca cele doua terenuri inscrise in CF nr. care a stat la baza achizitionarii acestora, figureaza la categoria de folosinta - pasune- nu are relevanta in sustinerea cauzei deoarece la stabilirea obligatiilor fiscale organul de inspectie fiscala a avut in vedere contractele de vinzare cumparare nr. din data de 12.10.2009 care precizeaza faptul ca terenul tranzactionat in suprafata de 250 mp este “ intravilan” deci constructibil.

- baza impozabila s-a centralizat din contractele de vinzare cumparare nu din documentele de achizitie.

- de asemenea cele doua terenuri au fost parcelate anterior iar suprafata fiecărei parcele este mai mare decit minimul prevazut la art. 30 alin. 2 lit. b din HG nr. 525/1996, pentru ca loturile sa fie constructibile.

Referitor la nedefalcarea veniturilor pe cei doi sotii facem precizarea ca organul de inspectie fiscala a aplicat prevederile art. 127 din Codul fiscal coroborat cu pct. 3.6 din Normele metodologice date in aplicarea art. 127 din Codul fiscal:

Art. 127 Cod fiscal:

(9) Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizatii fara personalitate juridica este considerat persoana impozabila separata pentru acele activitati economice care nu sunt desfasurate in numele asocierii sau organizatiei respective.

Pct. 3.6 Norme metodologice

(6) In cazul in care bunurile imobile sunt detinute in coproprietate de o familie, daca exista obligatia inregistrarii in scopuri de taxa pentru vanzarea acestor bunuri imobile, unul dintre sotii va fi desemnat sa indeplineasca aceasta obligatie.”

Avind in vedere prevederile legale invocate mai sus , in situatia in care persoanele fizice vind bunuri detinute in coproprietate, acestea sunt analizate ca reprezentind o forma de asociere in scopuri comerciale, fara personalitate juridica.

Intrucit bunurile sunt detinute in coproprietate, decizia privind vanzarea acestora nu este independenta, fiind necesar acordul celuilalt sot si semnatura sa pentru efectuarea livrării, astfel ca, cei doi sotii actioneaza in numele asocierii si nu in nume propriu, astfel ca, pentru a determina existenta obligatiei de inregistrare in scopuri de TVA se vor analiza tranzactiile la nivelul asocierii.

In sustinerea celor prezentate anterior aratam ca in contractele de vinzare- cumparare se precizeaza “subsemnatul n, in nume propriu si in reprezentarea sotiei.....” deci petentul actioneaza in numele asocierii si nu in nume propriu motiv pentru care se considera legala decizia organului de inspectie fiscala de a inregistra din oficiu in scopuri de TVA doar pe dl.

Pentru ca in aceasta speta petentul actioneaza in numele asocierii si nu in nume propriu, plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin.1 din Legea nr. 571/2003, pentru a determina obligatia de inregistrare in scopuri de TVA se analizeaza la nivelul asocierii.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 205, art. 206 si art. 216 din OG nr. 92/2003 , republicata, titlul IX, privind

solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, in baza referatului nr. se

D E C I D E :

- respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de dl. impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. prin care s-au stabilit in sarcina acestuia obligatii fiscale suplimentare in suma de lei reprezentind TVA plus accesoriile aferente.

- prezenta decizie se comunica la :