



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE  
ADMINISTRARE FISCALĂ  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba  
Biroul de soluționare a contestațiilor

**DECIZIA NR. 43 / ...2012**  
privind soluționarea contestației depuse de  
**D-NUL R.B.** din A...,  
contestație înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba a fost sesizată de d-nul R.B., cu domiciliul în A..., str. A..., nr. ..., jud. Alba, și domiciliul procesual ales la Cabinet individual de avocat A.F. din A..., P-ța ..., bl. ..., ap. ..., jud. Alba, cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ..., emisă ca urmare a Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. ... / ..., acte emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Alba.

Contestația a fost înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ..., în termenul legal stipulat la art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92 / 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, având în vedere faptul că decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală au fost comunicate contestatorului în data de ..., după cum se atestă prin confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestație a fost expediată prin poștă în data de ..., dată înscrisă pe plicul cu care s-a făcut expediția, anexat la dosarul contestației.

Contestația este formulată prin avocat, la dosarul cauzei fiind anexată împuternicirea avocațială nr. ... / ..., în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Obiectul contestației îl constituie suma de **... lei**, reprezentând:

- ... lei - TVA de plată;
- ... lei - majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

Constatându-se îndeplinirea condițiilor de procedură impuse de lege, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

**I.** Prin contestația formulată, d-nul R.B. invocă următoarele în susținerea cauzei:

Contstatorul solicită revocarea Deciziei de impunere nr. ... / ... și a Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ..., ca fiind nelegale și netemeinice și, pe cale de consecință, exonerarea de la plata obligațiilor fiscale stabilite prin aceste acte administrative fiscale.

În fapt, prin decizia de impunere atacată, emisă în baza raportului de inspecție fiscală încheiat în data de ..., organul fiscal a stabilit în sarcina petentului obligații fiscale privind taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei pentru perioada 01.11.2008 - 31.12.2012, cu majorări și dobânzi de întârziere aferente de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Contestatorul apreciază că decizia de impunere este nelegală și netemeinică deoarece organul fiscal a concluzionat că acesta a început a desfășura o activitate economică în luna iunie 2008, cu încălcarea art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003, raportat la art. 66 alin. (2) din Titlul VI din H.G. nr. 44 / 2004, precum și a art. 127 alin. (2) și 2.1. din Legea nr. 571 / 2003, raportat la art. 3 alin. (4) și (5) din Titlul VI din H.G. nr. 44 / 2004.

În fapt și în drept, contestatorul susține că a început să deruleze activități economice din data de 08.05.2009, când a livrat (vândut) un teren și construcții, în timp ce a demarat activitatea de construire în scop de vânzare a unui alt imobil (construcție).

Din punct de vedere al stării de fapt, sunt de reținut următoarele:

În data de 05.06.2008, petentului i-a fost eliberată autorizația de construire nr. ... de către Primăria B... pentru construirea unui imobil de locuințe D+P+E+M în localitatea Bușteni, str. Fântânii, nr. 42, jud. Prahova. În mod curios, organul fiscal afirmă în pagina 2 din Raportul de inspecție fiscală că petentul a "început în luna iunie 2008 construirea unui imobil de locuințe D+P+E+M la adresa din B..., str. F..., nr. ..., jud. P..., corp A...". Pentru această afirmație organul fiscal nu are nicio acoperire din punct de vedere al probatoriului. În fapt, petentul nu a început construcția în momentul eliberării autorizației de construire și a finalizat construcția imobilului în anul 2009, Când a și început să angajeze costuri pentru realizarea acesteia.

"În luna septembrie contribuabilul a încheiat cu Consiliul Local Azuga contractul de schimb autentificat sub nr. ... / ..., prin care a dat la schimb un teren construibil a cărui valoare precizată în contract a fost de ... lei", se precizează la pag. 6 a raportului de inspecție fiscală și în logica nelegală a organului fiscal petentul ar fi trebuit să se înregistreze în scopuri de TVA până la data de 10.10.2008. Or, așa cum s-a arătat, petentul nu a început, până la data de 23.09.2008, lucrările de construire a imobilului pentru care a obținut

autorizația de construire în luna iunie 2008 și nu a început nici angajarea de cheltuieli, costuri sau să facă investiții pregătitoare pentru realizarea construcției. Prin urmare, petentul apreciază concluzia organului fiscal ca nelegală și nesusținută cu nicio probă și consideră că nu avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA până la data de 10.10.2008, așa cum nelegal susține organul fiscal, deoarece, în baza art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003, raportat la art. 66 alin. (2) din Titlul VI din H.G. nr. 44 / 2004, la data de 23.09.2008 nu desfășura activități economice, iar acea tranzacție a fost unică în anul 2008, nefiind vorba de niciun caracter de constinuitate al tranzacțiilor realizate în anul fiscal 2008.

În anul fiscal 2009, contribuabilul a vândut un teren intravilan situat în localitatea A... prin contractul de vânzare-cumpărare nr. ... / ..., în valoarea de ... lei și un apartament din construcția finalizată tot în anul 2009 și pentru care obținuse autorizația de construire în 2008.

Conform art. 127 alin. (2) și (2.1.) din Legea nr. 571 / 2003, raportat la art. 3 alin. (4) și (5) din Titlul VI din H.G. nr. 44 / 2004, contribuabilul a început să deruleze activități economice din data de 08.05.2009 și având în vedere că a depășit în prima tranzacție din anul 2009 plafonul stabilit de art. 152 Cod fiscal (35.000 euro la data aderării României la UE, adică 119.000 lei), în baza art. 153 alin. (1) pct. 2 lit. b) ar fi avut obligația de a se înregistra în scopuri de TVA până la data de 10.06.2009, urmând a fi plătitor de TVA pentru tranzacțiile impozabile derulate după data de 01.07.2009.

Prin urmare, organul fiscal trebuia să aplice TVA tranzacțiilor efectuate de petent după data de 01.07.2009.

Situația faptică și juridică a contestatorului este identică cu situația prezentată în exemplul 4 din art. 3 alin. (5) din Titlul VI din H.G. nr. 44 / 2004.

Pe cale de consecință, baza impozabilă, TVA de plată, majorările de întârziere și penalitățile stabilite de organele fiscale pentru tranzacțiile efectuate de contribuabil pentru care se aplică TVA este nelegală și eronată. Astfel, organul fiscal a stabilit baza impozabilă în cuantum de ... lei incluzând în aceasta în mod nelegal, și valoarea terenului în sumă de ... lei vândut în data de 08.05.2009. Organul fiscal a stabilit, nelegal, și TVA-ul aferent acestei baze de impozitare în sumă de ... lei.

În realitate, baza impozabilă pentru tranzacțiile efectuate și pentru care se aplică TVA este de ... lei, iar TVA-ul aferent acestei baze impozabile este în sumă de ... lei.

De asemenea, prima tranzacție purtătoare de TVA a fost realizată în data de 28.12.2009, când, prin contractul de vânzare-cumpărare nr. ... a fost vândut primul apartament din construcția ce a fost edificată în baza autorizației de construire nr. ... / .... Pe cale de consecință, majorările și dobânzile de întârziere ar fi trebuit calculate începând cu data de 25.01.2010 și nu cu data de 25.07.2009 (cum nelegal s-a stabilit de către organele fiscale), iar penalitățile trebuiau calculate începând cu data de 01.02.2010, iar nu cu data de 01.07.2009.

Așadar, toate aceste nereguli și erori din raportul de inspecție fiscală și din decizia de impunere atacate nu pot conduce decât la anularea acestor acte administrative fiscale și la întocmirea unui nou raport de inspecție fiscală și a unei noi decizii de impunere care să conțină sumele legale, temeinice și reale datorate către bugetul statului.

**II. Prin Decizia de impunere nr. ... / ... și Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ... a Activității de Inspecție Fiscală Alba s-au stabilit următoarele:**

Organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea documentelor privind tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 01.01.2006 - 31.12.2010 de către d-nul R.B. și soția R.N.

Avizul de inspecție fiscală a fost emis pe numele d-lui R.B., având în vedere prevederile Legii nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, art. 127 alin. (10) și titlul VI, pct. 3, alin. (6) din H.G. nr. 44 / 2004.

În anii 2006 și 2007 contribuabilul nu a efectuat tranzacții imobiliare așa cum rezultă din nota explicativă dată de către d-nul R.B. în data de 14.03.2011. De asemenea, din declarațiile 208 depuse de către notarii publici la Administrația Finanțelor Publice Alba Iulia nu rezultă faptul că d-nul R.B. ar fi efectuat tranzacții imobiliare.

**Anii 2008, 2009, 2010:**

Din declarațiile 208 depuse de către notarii publici la Administrația Finanțelor Publice Alba Iulia și din copiile de pe contractele de vânzare-cumpărare prezentate de către contribuabil, rezultă că d-nul R.B. și soția R.N. au efectuat în perioada 2008 - 2010 un număr de nouă tranzacții cu terenuri și construcții.

Contribuabilul a început în luna iunie 2008 construirea unui imobil de locuințe D+P+E+M, la adresa din B..., str. F..., nr. ..., jud. P..., corp ..., în baza autorizației de construire nr. .../..., eliberată de Primăria B.... Imobilul a fost finalizat în cursul anului 2009, conform Procesului de recepție la terminarea lucrărilor, încheiat în data de 14.05.2009 de către comisia de recepție formată din reprezentanții Primăriei B... și proprietari.

În anul 2008, contribuabilul a dat la schimb Consiliului local A... un teren curți construcții în suprafață de 1.433,43 mp, situat în intravilanul orașului A.... Terenul a fost dobândit prin cumpărare de la T.B., în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. ... / .... În contractul de schimb este precizată valoarea terenului ca fiind de ... lei, stabilită conform expertizei Camerei Notarilor Publici P....

În anul 2009, contribuabilul a vândut un teren intravilan curți construcții situat administrativ în loc. A..., dobândit cu titlu de schimb conform contractului de schimb nr. ... / ..., și un apartament din imobilul situat în loc. B..., str. F..., nr. ..., jud. P..., corp A.

În anul 2010, contribuabilul a vândut un număr de 6 apartamente din imobilul situat în loc. B..., str. F..., nr. ..., jud. P..., corp A.

Pentru încadrarea construcțiilor înstrăinate în anii 2009 și 2010 în categoria construcțiilor noi sau a construcțiilor vechi, s-au avut în vedere următoarele prevederi legale:

- art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 2 și 3 din Legea nr. 571 / 2003;
- titlul VI pct. 37 alin. (2) din H.G. nr. 44 / 2004.

Pentru încadrarea terenurilor înstrăinate în anii 2008 și 2009 în categoria terenurilor construibile sau neconstruibile s-au avut în vedere următoarele:

- art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 1 din Legea nr. 571 / 2003;
- Anexa 2 Legea nr. 50 / 1991.

Situația tranzacțiilor imobiliare efectuate de către contribuabil în anii 2008, 2009 și 2010 se prezintă astfel:

Nr. crt.	Contract de vanzare cumparare / schimb	Imobilul vandut	Pret vanzare (lei)	Cota de proprietate	Venitul aferent cotei de proprietate (lei)	Data receptie / constructie	Observatii
<b>Anul 2008</b>							
1	... / ...	Teren curti constructii	...	1/1	...	-	Teren constructibil
<b>Total tranzactii cu terenuri construibile 2008 = ... lei</b>							
<b>Anul 2009</b>							
2	... / ...	Teren curti constructii	...	1/1	...	-	Teren constructibil
3	... / ...	Apartament, loc. B..., str. F..., nr. ...	...	1/2	...	14/05/2009	Constructie noua
<b>Total tranzactii cu terenuri si constructii / 2009 = ... lei</b> din care: - tranzactii efectuate in trim. I 2009 = ... lei - tranzactii efectuate in trim. IV 2009 = ... lei							
<b>Anul 2010</b>							
4	... / ...	Apartament, loc. B..., str. F..., nr. ...	...	1/2	...	14/05/2009	Constructie noua
5	... / ...	Apartament, loc. B..., str. F..., nr. ...	...	1/2	...	14/05/2009	Constructie noua
6	... / ...	Apartament, loc. B..., str. F..., nr. ...	...	1/2	...	14/05/2009	Constructie noua
7	... / ...	Apartament, loc. B..., str. F..., nr. ...	...	1/2	...	14/05/2009	Constructie noua
8	... / ...	Apartament, loc. B..., str. F..., nr. ...	...	1/2	...	14/05/2009	Constructie noua
9	... / ...	A..., loc. B..., str. F..., nr. ...	...	1/2	...	14/05/2009	Constructie noua
<b>Total tranzactii cu constructii 2010 = ... lei</b> , din care: - tranzactii efectuate in trim. I 2010 = ... lei - tranzactii efectuate in trim. II 2010 = ... lei							

#### Stabilirea calității de persoană impozabilă:

Contribuabilul a început în luna iunie 2008 construirea unui imobil de locuințe D+P+E+M, la adresa din B..., str. F..., nr. ..., jud. P..., corp A, în baza autorizației de construire nr. ... / ..., eliberată de Primăria B... Contribuabilul a vândut în anii 2009 și 2010 un număr de 7 apartamente din

imobilul menționat, constatându-se astfel că imobilul a fost construit în vederea vânzării.

Conform celor prezentate mai sus, rezultă că activitatea desfășurată de contribuabil a fost realizată în scopul obținerii de venituri având caracter de continuitate, fapt pentru care, din punct de vedere al TVA, persoana fizică devine persoană impozabilă, în sensul art. 127 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571 / 2003.

Din punct de vedere fiscal, operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, constând în vânzări de terenuri și construcții, încadrându-se la excepția prevăzută de art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare și titlul VI pct. 37 alin. (2) și (5) și pct. 66 alin. (2) din H.G. nr. 44 / 2004.

Față de cele menționate, se constată că activitatea economică a fost începută de către contribuabil în luna iunie 2008.

#### Plafonul de scutire de TVA:

În perioada anilor 2008 - 2010 plafonul de scutire de TVA a fost de 35.000 euro, adică echivalentul a 119.000 lei, fiind reglementat la art. 152 din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare.

#### Obligația înregistrării în scopuri de TVA:

În luna septembrie 2008, contribuabilul a încheiat cu Consiliul Local A... contractul de schimb autentificat sub nr. ... / ..., prin care a data la schimb un teren construibil a cărui valoare, precizată în contract, a fost de ... lei.

Se constată astfel că a fost depășit plafonul de scutire de TVA în sumă de 35.000 euro, adică echivalentul a 119.000 lei, prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003, în cursul lunii septembrie 2008, fapt pentru care contribuabilul avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon, în conformitate cu prevederile art. 153 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571 / 2003 și titlul VI pct. 66 alin. (2) din H.G. nr. 44 / 2004.

#### Concluzii:

Față de cele de mai sus, se constată că d-nul R.B. avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.10.2008, urmând a fi plătitor de TVA, în condițiile legii, pentru tranzacțiile impozabile efectuate începând cu data de 01.11.2008.

Contribuabilul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA la depășirea plafonului de scutire menționat, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au solicitat înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA a d-lui R.B., în conformitate cu prevederile art. 153 alin. (8) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare și titlul VI pct. 62 alin. (2) lit. a) din H.G. nr. 44 / 2004.

#### Desemnarea persoanei titulare a drepturilor și obligațiilor legale privind TVA:

Potrivit Legii nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, art. 127 alin. (10), asocierile în participațiune nu dau naștere unei

persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune.

Astfel, a fost desemnat d-nul R.B. ca titular al drepturilor și obligațiilor legale privind TVA, fapt rezultat din nota explicativă dată de către acesta în data de 14.03.2011.

#### Depunerea deconturilor privind TVA

Contribuabilul nu a depus deconturile privind TVA pentru perioada verificată, respectiv nu a calculat și nu a achitat TVA până la data începerii inspecției fiscale.

#### Perioada fiscală

Pentru anii 2008, 2009 și 2010 perioada fiscală este trimestrul calendaristic, iar, începând cu anul 2011, perioada fiscală este luna calendaristică conform art. 156.1 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare.

#### Cota de TVA

1. Cota standard de TVA a fost de 19% pentru perioada 01.11.2008 - 30.06.2010, respectiv 24% începând cu data de 01.07.2010 și se aplică pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse în conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003.

2. Cota redusă de 5% aplicabilă, în perioada verificată, asupra bazei de impozitare pentru livrarea de locuințe ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, conform art. 140 alin. 2.1. lit. c) din Legea nr. 571 / 2003.

Pentru locuințele vândute în anii 2009 și 2010 contribuabilul a prezentat în timpul controlului declarațiile date de către cumpărători, în fața notarului, din care rezultă că au fost îndeplinite condițiile prevăzute la art. 140 alin. 2.1. lit. c) din Codul fiscal pentru aplicarea cotei de TVA de 5%.

#### Stabilirea bazei de impozitare și calculul TVA

Baza de impozitare este constituită din contravaloarea terenurilor construite tranzacționate în perioada 01.11.2008 - 31.12.2010, conform art. 137 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003.

Având în vedere cele menționate și în conformitate cu prevederile art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571 / 2003 și titlul VI pct. 62 alin. (2) lit. a) din H.G. nr. 44 / 2004, s-a procedat la calculul TVA de plată datorată de către d-nul R.B., pentru tranzacțiile impozabile efectuate în perioada 01.11.2008 - 31.12.2010, rezultând TVA de plată în cuantum de ... lei.

Pentru sumele stabilite suplimentar au fost calculate obligații fiscale accesorii (majorări de întârziere / dobânzi și penalități de întârziere) conform O.G. nr. 92 / 2003 art. 119, 120 și 120.1, a Legii nr. 210 / 2005, O.U.G. nr. 39 / 2010 și O.U.G. nr. 88 / 2010, astfel:

- ... lei - majorări de întârziere;
- ... lei - penalități de întârziere.

**III.** Luând în considerare constatările organelor de control, motivele prezentate în contestație, actele existente la dosarul cauzei în raport cu actele normative în vigoare în perioada vizată, se rețin următoarele referitor la aspectele sesizate prin contestație:

Cauza supusă soluționării este dacă d-nul R.B. din A... datorează către bugetul statului suma de ... lei, reprezentând TVA, majorări și penalități de întârziere aferente tranzacțiilor imobiliare derulate în perioada 2008 - 2010.

În fapt, din declarațiile cod 208 depuse de către notarii publici la Administrația Finanțelor Publice Alba Iulia și din copiile contractelor de vânzare-cumpărare prezentate de către contribuabil, rezultă că d-nul R.B. și soția R.N. au efectuat în perioada 2008 - 2010 un număr de nouă tranzacții cu terenuri și construcții, după cum urmează:

Nr. crt.	Contract de vanzare cumparare / schimb	Imobilul vandut	Pret vanzare (lei)	Cota de proprietate	Venitul aferent cotei de proprietate (lei)	Data receptie / constructie	Observatii
<b>Anul 2008</b>							
1	... / ...	Teren curti constructii	...	1/1	...	-	Teren constructibil
<b>Total tranzactii cu terenuri constructibile 2008 = ... lei</b>							
<b>Anul 2009</b>							
2	... / ...	Teren curti constructii	...	1/1	...	-	Teren constructibil
3	... / ...	Apartament, loc. B..., str. F..., nr. ...	...	1/2	...	14/05/2009	Constructie noua
<b>Total tranzactii cu terenuri si constructii / 2009 = ... lei din care:</b> - tranzactii efectuate in trim. I 2009 = ... lei - tranzactii efectuate in trim. IV 2009 = ... lei							
<b>Anul 2010</b>							
4	... / ...	Apartament, loc. B..., str. F..., nr. ...	...	1/2	...	14/05/2009	Constructie noua
5	... / ...	Apartament, loc. B..., str. F..., nr. ...	...	1/2	...	14/05/2009	Constructie noua
6	... / ...	Apartament, loc. B..., str. F..., nr. ...	...	1/2	...	14/05/2009	Constructie noua
7	... / ...	Apartament, loc. B..., str. F..., nr. ...	...	1/2	...	14/05/2009	Constructie noua
8	... / ...	Apartament, loc. B..., str. F..., nr. ...	...	1/2	...	14/05/2009	Constructie noua
9	... / ...	Apartament, loc. B..., str. F..., nr. ...	...	1/2	...	14/05/2009	Constructie noua
<b>Total tranzactii cu constructii 2010 = ... lei, din care:</b> - tranzactii efectuate in trim. I 2010 = ... lei - tranzactii efectuate in trim. II 2010 = ... lei							

În luna iunie 2008, d-nul R.B. a demarat construirea unui imobil de locuințe D+P+E+M, la adresa din B..., str. F..., nr. ..., jud. P..., corp A, în baza autorizației de construire nr. ... / ..., eliberată de Primăria B... Respectivul



imobil a fost finalizat în cursul anului 2009, după cum se atestă prin Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor încheiat în data de 14.05.2009 și înregistrat la Primăria orașului B... sub nr. ... / .... (anexat în copie la raportul de inspecție fiscală).

Se constată că, în scopul construirii imobilului situat în B..., str. F..., nr. ..., jud. P..., corp A, contribuabilul R.B. a solicitat și a obținut de la Primăria Bușteni autorizația de construire nr. ... / ....

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

Față de cele de mai sus, se constată în mod clar, fără echivoc, intenția contribuabilului de a desfășura o activitate economică, încă din luna iunie 2008, lună în care a fost obținută autorizația de construire a imobilului de locuințe D+P+E+M cu 7 apartamente, titularul autorizației de construire angajând costuri în vederea obținerii respectivei autorizații.

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

*"(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și / sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:*

*b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;"*

Plafonul de scutire prevăzut de art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, este de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de BNR la data aderării.

Totodată, titlul VI pct. 66 alin. (2) din H.G. nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

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

În cazul de față, se constată așadar că activitatea economică se consideră începută încă din luna iunie 2008, lună în care d-nul R.B. a obținut autorizația de construire cu nr. ... / ..., eliberată de Primăria B..., fiind clară

intenția contribuabilului de a desfășura o activitate economică, acesta angajând costuri în vederea obținerii autorizației de construire a imobilului D+P+E+M situat în B..., str. F..., nr. ..., corp A, jud. P..., imobil cu 7 apartamente.

Art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*"(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."*

Totodată, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44 / 2004, Titlul VI pct. 3, la alin. (3), (4) și (5), legiuitorul a inserat următoarele cu privire la aplicarea prevederilor art. 127 alin. (2):

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

*(4) În cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și / sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice. Activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau părților din bunul imobil construit, chiar dacă este un singur bun imobil.*

*(5) În cazul achiziției de terenuri și / sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic. Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vedere vânzării, conform alin. (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. Deși prima livrare este considerată ocazională, dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu va fi impozitată dar va fi luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Livrările de construcții și terenuri scutite de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal."*

Facem precizarea că, la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal se stipulează că sunt scutite de taxă livrările de construcții sau părți de construcții și de terenuri pe care sunt construite, precum și livrările oricăror alte terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile.

De altfel, însuși exemplul nr. 4 inserat la pct. 3 din Titlul VI al H.G. nr. 44 / 2004, invocat de către d-nul R.B. prin contestația formulată, vine în sprijinul aprecierii juste făcute de organele de control conform căreia activitatea economică se consideră începută încă de la angajarea primelor costuri, în speță cel târziu din luna iunie 2008 (lună în care a fost obținută autorizația de construire), cităm:

*"Exemplul nr. 4: O persoană fizică a început în cursul anului 2009 construcția unui bun imobil cu intenția de a vinde această construcție. În cursul anului 2009 nu a încasat avansuri și în principiu nu are obligația să solicite înregistrarea în scopuri de taxă. Dacă în anul 2010, înainte să înceapă să încaseze avansuri sau înainte să facă livrări ale unor părți ale bunului imobil sau livrarea respectivului imobil în integralitatea sa, livrează un teren construibil sau o construcție nouă în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, persoana fizică ar avea obligația să se înregistreze în scopuri de taxă atunci când depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Această livrare nu este considerată ocazională, activitatea economică fiind considerată continuă din momentul începerii construcției, respectiv din anul 2009."*

În general, activitatea este considerată continuă din momentul angajării primelor costuri în vederea realizării unei construcții, obligația de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată intervenind în momentul în care este depășit plafonul de scutire de 35.000 euro; prima livrare efectuată după data demarării activității economice nu mai poate fi considerată ocazională, activitatea economică fiind considerată continuă din momentul începerii construcției.

În speță, prima livrare după data începerii activității economice a fost efectuată în luna septembrie 2008, când contribuabilul a încheiat cu Consiliul Local A... contractul de schimb autentificat sub nr. ... / ..., prin care a dat la schimb un teren construibil a cărui valoare, precizată prin contract, a fost de ... lei.

Schimbul de bunuri sau servicii este reglementat, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, este reglementat la art. 130 din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, cităm:

*"În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată."*

Astfel, se constată că, prin această operațiune de schimb de terenuri, cu valoare precizată de ... lei, a fost depășit plafonul de scutire de TVA

în sumă de 35.000 euro, adică echivalentul a 119.000 lei, prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, în cursul lunii septembrie 2008 (contract de schimb nr. 2331 / 23.09.2008), fapt pentru care contribuabilul avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent până la data de 10.10.2008, urmând a fi plătitor de TVA, în condițiile legii, pentru tranzacțiile impozabile efectuate începând cu data de 01.11.2008, după cum se stipulează la Titlul VI pct. 66 alin. (1) lit. c) din H.G. nr. 44 / 2004, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au procedat în mod justificat la colectarea TVA aferentă tranzacțiilor reprezentând operațiuni impozabile derulate după data de 01.11.2008, după cum urmează:

Trim. II 2009:

- teren la prețul de vânzare de ... lei, cota TVA 19%, TVA de plată: ... lei;

Trim. IV 2009:

- un apartament la prețul de vânzare de ... lei, cota TVA 5%, TVA de plată: ... lei;

Trim. I 2010:

- 5 apartamente la prețul de vânzare de ... lei, cota TVA 5%, TVA de plată: ... lei;

Trim. II 2010:

- 1 apartament la prețul de vânzare de ... lei, cota TVA 5%, TVA de plată: ... lei.

Astfel, TVA-ul de plată stabilit de organele de control ca datorat de contribuabilul R.B. este în sumă totală de ... lei, sumă ce se reține ca datorată de acesta către bugetul statului.

Totodată, se rețin în sarcina contestatorului și obligațiile fiscale accesorii, constând în majorări de întârziere (... lei) și penalități de întârziere (... lei), care au fost stabilite de organele de inspecție fiscală în temeiul prevederilor O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedura fiscală, art. 119, 120 și 120<sup>1</sup>.

Față de aceste considerente, în temeiul prevederilor art. 210 și art. 216 din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, se:

### **DECIDE :**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de D-NUL R.B. din A... pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - TVA de plată;
- ... lei - majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Alba în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor art. 218 alin. (2) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile art. 11 din Legea nr. 554 / 2004 privind Contenciosul administrativ.

**DIRECTOR EXECUTIV,**