

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 114 din 12 mai 2010
privind solutionarea contestatiei formulate de
D-na din, Jud.Prahova

Cu adresa nr....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr..... **D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Insectie Fiscala** a inaintat **dosarul contestatiei** formulate de **d-na** (CNP.....) din, Jud. Prahova, prin avocat, impotriva **DECIZIEI DE IMPUNERE privind taxa pe valoare adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr.**, intocmita de reprezentantii A.I.F. Prahova.

Obiectul contestatiei îl constituie suma totala de **..... lei**, reprezentand :

- lei TVA de plata ;
- lei majorari de intarziere aferente .

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. Nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, - Titlul IX "Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale", respectiv actul atacat a fost comunicat contestatoarei prin posta, cu confirmare de primire la data de, iar contestatia a fost depusa si inregistrata la D.G. F. P. Prahova sub nr.....

Ulterior, la data de contestatoarea a depus prin posta, cu scrisoare recomandata, o precizare la contestatia formulata initial, inregistrata la D.G. F. P. Prahova sub nr..... .

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

I. Sustinerile contestatoarei sunt urmatoarele :

1. " CONTESTATIE SI PLANGERE PREALABILA

Impotriva deciziei de impunere nr.

Va solicitam sa admiteti contestatia si sa dispuneti anulara, in parte, a deciziei de impunere atacate.

Motivare

I. In mod nelegal, organul emitent a aplicat o cota de TVA de 19%, in loc de cota legala de 5% cu privire la tranzactiile imobiliare supuse controlului.

1. Este de retinut, in primul rand, ca toate tranzactiile imobiliare supuse controlului, se incadreaza perfect in criteriile legale de aplicare a cotei reduse de 5% prevazute de art. 140 alin. 2[^]1 lit.c din Codul fiscal, nedepasind o suprafata utila de..... mp si o valoare de maxim lei exclusiv taxa pe valoare adaugata.

2. Organul fiscal de control a refuzat, in mod nelegal si netemeinic, sa aplice cota redusa de TVA de 5%, invocand aplicarea retroactiva a H.G. Nr. 1620/2009. [...]

Avand in vedere faptul ca toate tranzactiile imobiliare, in speta, sunt anterioare intrarii in vigoare a H.G. Nr. 1620/2009, subsemnata nu aveam cum sa am cunostinta si sa aplic o lege (lato sensu), care nici macar nu era publicata in Monitorul oficial al Romaniei.

3. Pe langa faptul ca a invocat aplicarea retroactiva a legii, organul fiscal si-a permis si sa adauge la lege. Astfel, textele legale invocate nu prevad nicio sanctiune pentru nedepunerea declaratiilor pe proprie raspundere, cu atat mai puternic cuvânt, nu prevad aplicarea cotei de 19% in loc de cea de 5% , in situatia in care declaratiile pe proprie raspundere nu sunt depuse inainte sau in momentul livrării bunului imobil.

Relevante in acest sens sunt chiar prevederile alineatului 11 al punctului 23 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (astfel cum au fost modificate prin HG nr. 1620/2009), care stabilesc foarte clar ca se face regularizarea, in situatia in care s-a aplicat gresit cota de 19% in loc de cea de 5%.

In concluzie, atata timp cat legea nu prevede o asemenea sanctiune, nici organul fiscal nu o poate aplica.

II. Organul fiscal emitent a stabilit, in mod gresit, baza de impozitare, din doua puncte de vedere:

A) A cuprins, in mod gresit, in baza de impozitare, cheltuielile facute de subsemnata cu impozitele (impozitul pe venit) si taxele datorate, in mod legal, in legatura cu livrarile de bunuri supuse controlului.

Aceste cheltuieli nu au fost incluse in pretul bunurilor livrate si nici nu au fost recuperate de la clienti prin refacturare.[...]

Per a contrario, rezulta ca, in situatia in care aceste cheltuieli nu au fost incluse in pretul bunurilor livrate si nu au fost recuperate de la clienti prin refacturare, respectivele cheltuieli nu trebuiau incluse in baza de impozitare, cum, in mod gresit, a procedat organul fiscal emitent al deciziei de impunere din cauza.

B) Nu a calculat cota de TVA aferenta livrarilor de bunuri ca fiind inclusa in preturile totale prevazute in contracte, ci a aplicat, in mod gresit, cota de TVA aferenta ca fiind adaugata la pretul total al vanzarilor din speta.[...]

Din prevederile legale mai sus citate, rezulta faptul ca pretul unitar al bunurilor livrate (exclusiv TVA) este determinat prin acordul de vointa al partilor, organul fiscal neavand posibilitatea de a interveni in contractul incheiat intre parti.

In cauza preturile prevazute in contractele supuse controlului reprezinta preturile totale ale vanzarilor efectuate, preturi totale, care sunt compuse din pretul unitar plus cota de TVA aferent.

Asadar, organul fiscal avea obligatia sa calculeze cota de TVA ca fiind **inclusa** in preturile prevazute in contract si nu sa adauge cota de TVA la aceste preturi.

Fata de considerentele de mai sus, va solicitam sa admiteti contestatia si sa dispuneti anularea, in parte, a deciziei de impunere atacate. "

2. PRECIZARE LA CONTESTATIE

[...] Actul administrativ atacat, Decizia de impunere nr. nu indeplineste doua din cele patru conditii cumulative necesare pentru ca subsemnata sa poata fi considerata persoana platitoare de TVA , respectiv nu se incadreaza in prevederile lit.c) si d) ale art. 126".[...]

In cazul de fata, cumpararea bunurilor imobile si vanzarea acestora nu poate fi incadrata in notiunea de exploatare a unui bun si, mai mult decat atat, scopul tranzactiilor nu a fost obtinerea de venituri cu caracter de continuitate.[...]

Este evident ca tranzactiile ce au facut obiectul impunerii nu au fost realizate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.[...]

Prin urmare, va solicit sa admiteti contestatia si sa dispuneti anularea deciziei de impunere nr."[...]

II. - Prin Raportul de inspectie fiscala partiala incheiat la data dede reprezentantii

A.I.F. Prahova la contribuabila din, Jud. Prahova s-au stabilit urmatoarele:

"[...] In urma documentarii la Administratia Finantelor Publices-a constatat ca d-na nu figureaza ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana la data inceperii prezentului control. Aferent operatiunilor privind tranzactiile imobiliare efectuate in perioada verificata d-na nu a condus evidenta fiscala si contabila privind TVA. [...]

Din discutii purtate si din documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala de catre d-na....., ca reprezentanta a d-nei , au rezultat urmatoarele:

In perioada ..., d-na, in calitate de coproprietar, a efectuat un numar de tranzactii imobiliare - vanzari de imobile (apartamente noi construite in), din care tranzactii aferente anului 2008 si tranzactii aferente anului 2009 . Un numar de contracte au fost prezentate de d-na organelor de inspectie fiscala fiind intocmit procesul verbal FN/....., care face parte integranta prin prezentul act.

Deoarece, bunurile tranzactionate in conditiile prezentate, nu intra sub incidenta scutirilor prevazute de art. 141., alin.2, lit.f)....., fiind nominalizate drept impozabile, in timpul controlului s-a calculat taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta veniturilor in suma de lei, realizate din tranzactiile cu bunuri imobile in perioada decembrie 2008 - noiembrie 2009, rezultand suma delei (..... lei x 19%) datorata bugetului consolidat al statului de persoana fizica (anexa nr.19).

La stabilirea TVA s-au avut in vedere prevederile art. 137 si art.140 alin.1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.[...]

Urmare constatarilor facute privind TVA colectata si TVA deductibila, la control a fost stabilita TVA de plata in suma de lei (anexa nr.19), prin aplicarea standard de 19% asupra a 50% din valoarea de vanzare a apartamentelor, inregistrata in contractele de vanzare cumparare (..... lei) rezultand:

- TVA colectata stabilita la control - lei;
- TVA deductibila stabilita la control - lei;
- TVA de plata stabilita la control - lei.

Pentru TVA de plata stabilita la control, au fost calculate majorari de intarziere conform art.119, alin.1) si art.120 din O.G. Nr. Nr.92/2003, R, privind codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in suma de lei(anexa nr. 19).

Majorarile de intarziere au fost calculate de la data scadentei (....) pana la data de Deoarece valoarea tranzactiilor a depasit plafonul de 100.000 euro, la control s-a avut in vedere drept perioada fiscala luna calendaristica conform art.156 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In sinteza, in contextul taxei pe valoarea adaugata s-au stabilit suplimentar:

- TVA suplimentara lei;
- majorari de intarziere lei. "

III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:

* Prin Raportul de inspectie fiscala partiala nr..... incheiat de reprezentantii A.I.F. Prahova la contribuabila din a fost efectuata o verificare privind modul de inregistrare si virare a obligatiilor fiscale catre bugetul de stat privind TVA aferenta tranzactiilor imobiliare, perioada verificata fiind

In fapt, in anul 2007 d-na impreuna cu sotul sau au inceput constructia aimobile cu destinatia locuinte de serviciu situate in....., conform Certificatului de urbanism

nr. si a Autorizatiei de construire nr., imobile care au fost finalizate conform Proceselor verbale de receptie nr.

La data de ... a decedat ..., iar dezbaterea succesiunii s-a realizat prin procedura notariala in urma careia s-au eliberat Certificatul de mostenitor nr. si Certificatul de mostenitor nr. - suplimentar la Certificatul de mostenitor nr.

In perioada decembrie 2008 - noiembrie 2009 d-na impreuna cu ceilalti mostenitori (....), in calitate de VANZATOR, a incheiat contracte de vanzare - cumparare cu diverse persoane fizice in calitate de CUMPARATORI, obiectul contractelor reprezentandu-l vanzarea - cumpararea imobilelor din (apartamente noi si terenuri aferente) in valoare totala de lei, detinute in calitate de coproprietar si respectiv mostenitoare a defunctului sau sot.

Astfel, in perioada verificata, s-a constatat ca d-na, prin mandatar....(procura speciala autentificata sub nr..... de Biroul Notarial "" din) a efectuat tranzactii imobiliare, din care t.ranzactii aferente anului 2008 si tranzactii imobiliare aferente anului 2009, astfel:

1.- contract de vanzare cumparare autentificat de B.N. "" nr. - pret de vanzare Euro cu antecontract de vanzare cumparare nr. cu pret de Euro; pret platit la data antecontractului;

2.- contract de vanzare cumparare autentificat de B.N. "" nr..... - pret de vanzare ... Euro cu antecontract de vanzare cumparare nr. cu pret de Euro; Euro platiti la data antecontractului + Euro platiti la data autentificarii contractului de vanzare cumparare;

3.- contract de vanzare cumparare autentificat de B.N. "" nr..... - pret de vanzare Euro cu antecontract de vanzare cumparare nr. cu pret de Euro; pret platit la data antecontractului;

4.- contract de vanzare cumparare autentificat de B.N. "" nr..... - pret de vanzare Euro cu antecontract de vanzare cumparare nr. cu pret de ... Euro;Euro platiti la data antecontractului + Euro platiti la data autentificarii contractului de vanzare cumparare;

5.- contract de vanzare cumparare autentificat de B.N. "" nr. - pret de vanzare .. Euro cu antecontract de vanzare cumparare nr. cu pret de Euro; pret platit la data autentificarii contractului de vanzare cumparare;

6.- contract de vanzare cumparare autentificat de B.N. " ..." nr..... - pret de vanzare Euro cu antecontract de vanzare cumparare nr. cu pret de ... Euro; pret platit la data antecontractului;

7.- contract de vanzare cumparare autentificat de B.N. " ..." nr.- pret de vanzare Euro cu antecontract de vanzare cumparare nr..... cu pret de Euro; Euro platiti la data antecontractului + Euro platiti la data autentificarii contractului de vanzare cumparare;

8.- contract de vanzare cumparare autentificat de B.N. "..." nr. -pret de vanzare .. Euro ; Euro anterior semnarii contractului + Euro credit de la

9.- contract de vanzare cumparare autentificat de B.N. " " nr. ... - pret de vanzare Euro; ... Euro platiti la data autentificarii contractului de vanzare cumparare + Euro va fi platita la data finalizarii finisajelor (..).

Intrucat operatiunile efectuate de contribuabila in Romania, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate se incadreaza in categoria operatiunilor cuprinse in sfera de aplicare a TVA conform art.126, alin.(1) din Codul fiscal si intrucat valoarea tranzactiilor a depasit plafonul de scutire de TVA de 35.000 Euro, la control s-a stabilit ca aceasta avea obligatia de a se inregistra ca platitor in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

Astfel, in baza prevederilor art.126, alin.(1), art. 128, alin.(1) si (2), art. 127, alin.(1) si (2), art.141, alin.(2), lit.f), art. 137, art.140, alin.(1) si art. 53, alin.(1), lit.a) pct.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizata, si a pct. 66, alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codul fiscal, aprobate prin H.G. Nr. 44/2004, actualizata, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei TVA de plata in suma de lei, prin aplicarea cotei standard de 19% asupra a 50% din valoarea de vanzare a apartamentelor si terenurilor, inscrisa in contractele de vanzare cumparare analizate (.....lei x 19%), precum si majorari de intarziere aferente in suma de lei calculate pentru perioada

Prin actul de control se precizeaza ca pentru perioada verificata, respectiv, d-na nu este inregistrata ca persoana fizica autorizata, nu figureaza ca platitor de TVA in evidentele organelor fiscale si nu a condus evidenta fiscala si contabila privind TVA.

Constatarile din Raportul de inspectie fiscala partiala nr. s-au realizat pe de-o parte pe baza aplicatiei "Decter Imob", prin care sunt monitorizate tranzactiile imobiliare precum si pe baza contractelor de vanzare cumparare, puse la dispozitia organelor de control de imputernicita contestatoarei, d-na, prezentate in procesul verbal incheiat la, care face parte integranta din raportul de inspectie fiscala contestat

*Prin adresa inregistrata la A.I.F. Prahova sub nr., d-na ..., prin avocat, **contesta Decizia de impunere nr.** si solicita **anularea partiala a TVA de plata** la care a fost obligata, intrucat considera ca in cauza nu se aplica cota standard de TVA de 19%, ci cota redusa de 5% prevazuta de art. 140, pct.(2¹), lit.c) din Codul fiscal. Se mai sustine ca in cauza nu sunt aplicabile prevederile H.G. nr. 1620/2009, publicata in M.O. nr. 927/31 decembrie 2009, care a intrat in vigoare la 01.01.2010.

D-na contesta si baza de impozitare a TVA asa cum a fost stabilita la control, sustinand ca in mod gresit organele de inspectie fiscala au inclus in baza de impozitare a TVA taxele, impozitele care nu au fost incluse in pret si nici nu au fost recuperate de la clienti si sustinand ca TVA este inclusa in pretul de vanzare al imobilelor, contrar consemnarilor organelor de inspectie care au adaugat TVA la pretul total de vanzare.

Drept urmare, d-na accepta ca fiind datorata TVA in suma de lei, calculata prin aplicarea cotei recalculate de 5% asupra bazei de impozitare, astfel:

... lei X 5% : 105 = lei TVA de plata acceptata de contribuabila ca fiind datorata bugetului de stat, rezultand ca diferenta de lei TVA (..... lei TVA de plata stabilita la control - lei TVA de plata acceptata de contribuabila) reprezinta suma contestata.

Pe cale de consecinta se contesta si majorarile de intarziere aferente in suma de lei, din totalul de lei calculata la control, rezultand suma totala contestata de lei (TVA de plata + majorari).

Ulterior, la data de ... contestatoarea a depus prin posta o precizare la contestatie prin care se **solicita anularea in totalitate a deciziei de impunere nr.....**, intrucat considera ca activitatea desfasurata nu este activitate comerciala si nu are caracter de continuitate si prin urmare nu este platitoare de TVA .

Contestand in totalitate decizia de impunere, rezulta ca sunt contestate TVA totale de plata in suma de lei si majorari de intarziere aferente de lei, in acest fel d-na majorandu-si pretentiile formulate initial cu suma totala de lei, din care lei TVA de plata (..... lei TVA de plata total - lei TVA contestat initial) si lei majorari de intarziere aferente (... lei majorari totale - lei majorari contestate initial).

Conform prevederilor art. 207, alin.(1) din O.G. Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*" :

"ARTICOLUL 207- Termenul de depunere a contestatiei

(1) *Contestatia se va depune in termen de 30 zile de la data comunicarii actului administrativ fiscal, sub sanctiunea decaderii.[...]"*, iar conform prevederilor pct. 3.13 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , aprobate prin Ordinul M.F.P. - A.N.A.F. nr. 519/2005, "*cand contestatorul isi majoreaza pretentiile, dispozitiile procedurale privind termenul de depunere a contestatiei se aplica corespunzator pentru diferenta contestata suplimentar.*"

Astfel, d-na ...a depus la D.G.F.P. Prahova contestatia initiala nr. in termenul legal de 30 zile de la data comunicarii deciziei de impunere care a fost data de, insa completarea la contestatie prin care d-na..... isi majoreaza pretentiile de la suma totala contestata initial de lei (TVA + majorari), asa cum am aratat mai sus, la suma totala de lei (TVA + majorari) inregistrata in decizia de impunere contestata, a fost depusa peste termenul legal de 30 zile, respectiv la data de (intarziere ..zile).

* **Fata de cele prezentate mai sus** se retin urmatoarele:

In fapt, organele de inspectie fiscala apartinand AIF Prahova a constatat ca d-na a realizat in perioadatranzactii imobiliare constand in vanzarea catre persoane fizice de constructii noi (apartamente) si terenuri construibile, valoarea insumata fiind de lei, din care

..... lei in luna, activitate cu caracter de continuitate care intra in sfera de aplicare a TVA, fara a se inregistra ca persoana fizica autorizata care desfasoara activitati economice in mod independent si fara a solicita inregistrarea ca persoana impozabila in scopuri de TVA.

Drept urmare, pentru tranzactiile efectuate organele de inspectie fiscala au colectat TVA in cota de 19% in suma de ... lei (..... lei x 19%), suma devenita TVA de plata intrucat contribuabila nu a fost inregistrata in scopuri de TVA si deci nu a avut drept de deducere pentru aceasta taxa.

De asemenea, au fost calculate si majorari de intarziere aferente de.... lei.

In drept, la art.126, art.127 si art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal sunt prezentate operatiunile care intra in sfera de aplicare a TVA, persoanele impozabile care desfasoara activitatile economice enumerate de legiuitor, printre care si exploatarea bunurilor corporale si necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, si totodata este definita livrarea de bunuri, astfel:

“Operatiuni impozabile

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);[...]

Persoane impozabile si activitatea economica

ART. 127

(1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Livrarea de bunuri

ART. 128

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

(2) Se considera ca o persoana impozabila, care actioneaza in nume propriu, dar in contul altei persoane, in calitate de intermediar, intr-o livrare de bunuri, a achizitionat si livrat bunurile respective ea insasi, in conditiile stabilite prin norme.[...]

In aplicarea prevederilor art.127, alin.(2) din Codul fiscal, la pct.23 (1) din Normele metodologice aplicare a acestei legi, aprobata prin HG nr.44/2004, se prevede

“3. (1) In sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale , nu va fi considerata activitate economica , cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127, alin.(2) din Codul fiscal.”

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a lte bunuri care sunt folosite de aceasta pentru scopuri personale nu se considera a fi desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile, exceptie facand situatiile in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.

La art.153, alin.(1) din Codul fiscal se prevede obligativitatea inregistrarii in scopuri de TVA a persoanelor impozabile, astfel:

“Inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA

ART. 153

(1) Persoana impozabila care are sediul activitatii economice in Romania si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumita in continuare inregistrare normala in scopuri de taxa, dupa cum urmeaza:

a) înainte de realizarea unor astfel de operatiuni, in urmatoarele cazuri:

1. daca declara ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru intreprinderile mici;[...]"

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta d-nei I se aplica toate prevederile legale susmentionate care dovedesc faptul ca aceasta avea obligatia sa se inregistreze la organul fiscal teritorial ca platitoare de TVA inca de la inceputul desfasurarii activitatii de vanzare a imobilelor, aceasta fiind o activitate economica din care contestatoarea a obtinut venituri cu caracter de continuitate din vanzarea celor apartamente nou construite.

Intrucat sfera de afaceri a depasit inca de la prima tranzactie (...) suma de 35.000 Euro care reprezinta plafonul pana la care o persoana impozabila este scutita de TVA (art.152, alin.(1) din Codul fiscal) contribuabila avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA inainte de realizarea operatiunilor de vanzare a imobilelor, asa cum am aratat mai sus, conform art.153, alin.(1), lit.a), pct.1 din Codul fiscal, respectiv avea obligatia sa colecteze si sa plateasca TVA aferenta acestor operatiuni.

In ceea ce priveste TVA deductibila se constata ca d-na....nu beneficiaza la control de dreptul de deducere a taxei inscrisa in documentele de achizitie , intrucat aceasta nu a fost inregistrata in scopuri de TVA , drept pe care il poate exercita ulterior, dupa cum este precizat la pct.62, alin.(4) si alin.(5) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 si modificate prin H.G. 1620/2009.

In raportul de inspectie fiscala intocmit se face precizarea ca d-naare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata prin deconturile de TVA ce vor fi depuse dupa data inregistrariiefective la organul fiscal teritorial, care a fost data de

Referitor la operatiunile scutite de TVA prevazute la art.141 din Codul fiscal, precizam ca d-na nu beneficiaza de aceste prevederi, intrucat la alin.(2), lit. f) se prevede ca scutirea nu se aplica pentru livrare constructii noi sau a unui teren construibil:

" (2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil.[...]"

Neindeplinirea obligatiilor sus mentionate de catre d-na a condus la stabilirea de catre organele de inspectie fiscala a diferentei de TVA in suma de lei si a majorarilor de intarziere in suma de lei, conform prevederilor art.152, alin.(6) din Codul fiscal: *"Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153."*

De asemenea organele fiscale au dispus inregistrarea contribuabilei in scopuri de TVA prin Dispozitia de masuri nr.....

In timpul controlului d-na s-a inregistrat ca platitor de TVA, depunand prin reprezentant legal Declaratia 020, inregistrata la D.G.F.P. Prahova sub nr.

Diferenta suplimentara de TVA in suma de..... lei a fost stabilita pentru aplicarea cotei de 19% prevazuta la art.140, alin.(1) din Codul fiscal asupra bazei de impozitare constituita din contrapartida obtinuta de vanzator din partea cumparatorilor intrucat operatiunile impozabile nu sunt scutite de taxa si nu sunt supuse cotelor reduce:

"Art.140. Cotele .(1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa si nu sunt supuse cotelor reduce."

Referitor la modul de stabilire a bazei impozabile a TVA de plata aferenta tranzactiilor imobiliare efectuate de contribuabila

Potrivit art.137, alin.(1) si (2), lit.a) din Codul fiscal baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din tot ceea ce constituie contrapartida (pretul) obtinuta de furnizor din partea cumparatorului) cuprinde impozite si taxele, dar nu cuprinde taxa pe valoarea adaugata.

In cauza de fata, organele de inspectie fiscala au stabilit baza de impozitare a TVA potrivit acestor prevederi insa, prin contestatia formulata se sustine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au cuprins in baza de impozitare a TVA impozitul pe venit si taxele datorate, intrucat acestea nu au fost cuprinse in pretul bunurilor livrate si nici nu au fost recuperate de la

clienti prin refacturare, conform pct. 18, alin.(7) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Insa, din cuprinsul raportului de inspectie fiscala nu rezulta ca in baza de impunere organele de inspectie au cuprins si impozitul pe venit ca si alte taxe, aceasta fiind reprezentata de pretul de vanzare al imobilelor inregistrata in contractele incheiate de d-nacu persoane fizice cumparatoare.

Referitor la constituirea bazei de impozitare, legislatia susmentionata prevede clar ca aceasta cuprinde, indiferent de situatie, impozitele si taxele , astfel incat sustinerea din contestatie nu are temei legal.

Referitor la cota redusa a TVA de 5%

Prin contestatia formulata,d-na solicita aplicarea cotei de 5% in loc de 19% asa cum prevede alin.(2¹) al art.140 care a fost introdus de pct.7 al art. I din O.U.G. nr.200/2008, publicata in M.O. Nr. 815/4 decembrie 2008 si care se aplica incepand cu data de 15 decembrie 2008:

"(2¹) Cota redusa de 5% se aplica asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construita locuinta include si amprenta la sol a locuintei. In sensul prezentului titlu, prin locuinta livrata ca parte a politicii sociale se intelege:[...]

c) livrarea de locuinte care au o suprafata utila de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodaresti, a caror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depaseste suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adaugata, achizitionate de orice persoana necasatorita sau familie. Suprafata utila a locuintei este cea definita prin Legea locuintei nr. 114/1996, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. Anexele gospodaresti sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. Cota redusa se aplica numai in cazul locuintelor care in momentul vanzarii pot fi locuite ca atare si daca terenul pe care este construita locuinta nu depaseste suprafata de 250 mp, inclusiv amprenta la sol a locuintei, in cazul caselor de locuit individuale. In cazul imobilelor care au mai mult de doua locuinte, cota indiviza a terenului aferent fiecarei locuinte nu poate depasi suprafata de 250 mp, inclusiv amprenta la sol aferenta fiecarei locuinte. Orice persoana necasatorita sau familie poate achizitiona o singura locuinta cu cota redusa de 5%, respectiv:

1. in cazul persoanelor necasatorite, sa nu fi detinut si sa nu detina nicio locuinta in proprietate pe care au achizitionat-o cu cota de 5%;

2. in cazul familiilor, sotul sau sotia sa nu fi detinut si sa nu detina, fiecare sau impreuna, nicio locuinta in proprietate pe care a/au achizitionat-o cu cota de 5%;[...]"

In aplicarea acestor prevederi, au fost modificate si completate Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal prin H.G.nr.1618/04.12.2008, astfel:

"(8) In aplicarea art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, prin locuinta se intelege constructia alcatuita din una sau mai multe camere de locuit, cu dependintele, dotarile si utilitatile necesare, care satisface cerintele de locuit ale unei persoane sau familii.

(9) Pentru locuintele prevazute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, vanzatorul poate aplica cota de TVA de 5% daca In vederea aplicarii cotei reduse de TVA de 5% pentru locuintele prevazute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, suprafata utila a locuintei, exclusiv anexele gospodaresti, si, dupa caz, a terenului pe care este construita trebuie sa fie inregistrate in documentatia cadastrala anexata la actul de vanzare-cumparare incheiat in conditiile legii."

In acest sens, in timpul controlului contribuabila a depus la D. G. F. P. Prahova cu adresa nr., deci ulterior vanzarii apartamentelor (....).....declaratii autentificate, datate in perioada, din care rezulta ca in perioada cumparatorii imobilelor vandute nu au detinut si nu detin in proprietate locuinte achizitionate cu cota de 5%. nu acopera toate conditiile impuse prin art.140, alin.(2¹), lit.c) coroborat cu pct.23, alin.(8) si alin.(9) din Normele metodologice, citate mai sus.

Deasemenea , din normele citate mai sus rezulta clar ca declaratia pe proprie raspundere a cumparatorului, autentificata, trebuie prezentata vanzatorului la momentul aplicarii cotei de 5%, care coincide cu momentul vanzarii imobilului, astfel, vanzatorul nu poate aplica aceasta cota redusa. In acest sens au si fost modificate Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal prin H.G.nr. 1620/2009, in vigoare de la 01 01.2010, tocmai pentru a sublinia ca intelesul logic al pct. 23 , alin.(9) din H.G. nr. 1618/2008 este acela ca declaratiile cumparatorilor trebuiau sa fie puse la dispozitia vanzatorului inainte sau in momentul livrarii bunului imobil pentru justificarea aplicarii cotei reduse de TVA de 5%.

Pentru contractele incheiate in perioada sunt aplicabile prevederile H.G. Nr. 44/2004, modificata prin H.G. Nr. 1618/2008 din care rezulta deasemenea ca doar dupa

prezentarea de catre cumparatori a declaratiilor autentificate vanzatorul poate aplica cota redusa de 5% TVA aceasta nefiind si cazul de fata.

In consecinta, d-nei....nu-i sunt aplicabile prevederile art. 140, alin.(2[^]1), lit.c) din Codul fiscal, in sensul ca nu beneficiaza de cota redusa de TVA de 5% pentru cele ... tranzactii autentificate emise ulterior controlului in loc de a fi emise la momentul perfectarii tranzactiilor si de asemenea nu s-a dovedit ca au fost indeplinite toate conditiile impuse de lege pentru aplicarea acestei cote.

Referitor la cota standard de 19% TVA prevazuta la art.140, alin.(1) din Codul fiscal, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal prevad la pct.23 urmatoarele :

“23. (1) Taxa se determina prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplica procedeul sutei marite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ in cazul cotei standard si $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ in cazul cotelor reduse, atunci cand pretul de vanzare include si taxa. De regula, pretul include taxa in cazul livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii direct catre populatie pentru care nu este necesara emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum si in orice situatie in care prin natura operatiunii sau conform prevederilor contractuale pretul include si taxa.[...]”

Astfel, din aceste prevederi rezulta ca pentru determinarea obligatiei aferente TVA datorata de persoana fizica contestatoare bugetului de stat se aplica procedeul sutei marite deoarece, in cazul de fata tranzactiile imobiliare s-au incheiat pe baza unor contracte de vanzare cumparare in care beneficiarii sunt persoane fizice care in acord cu vanzatorul au stabilit ca pretul tranzactiei este final, deci acesta cuprinde inclusiv taxa pe valoarea adaugata.

Astfel, cumparatorii au acceptat sa plateasca in mod ferm un pret final pentru achizitionarea unui imobil, rezultand ca suma platita include si TVA.

Drept urmare, TVA de plata in suma de lei calculata la control prin aplicarea cotei de 19% asupra pretului de vanzare al imobilelor nu este conform cu prevederile legale susmentionate, fiind mai mare decat suma corect datorata de d-a.....bugetului de stat.

Prin determinarea TVA aplicand procedeul sutei marite, rezulta ca obligatia datorata de contestatoare in contul TVA este in suma de ... lei, deci un total de ...lei drept pentru care se va respinge contestatia pentru aceasta suma, astfel:

- respingerea contestatiei ca nedepusa in termenul legal, pentru suma dedin care TVA de plata de ...lei si ... lei majorari de intarziere aferente;

- respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma totala de ... lei, din care ... lei TVA de plata si ... lei majorari de intarziere aferente.

Pentru diferenta in suma totala de ... lei din care...lei TVA de plata si ...lei majorari de intarziere aferente, se va admite contestatia formulata , ca urmare a aplicarii procedurii sutei marite, asa cum am aratat mai sus.

IV. Concluzionand analiza contestatiei formulata de d-na ..., in conformitate cu prevederile art.216, alin.(1) si (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

D E C I D E:

1. Admiterea partiala a contestatiei pentru suma totala de...din care:

-...lei TVA de plata;

- ...lei majorari de intarziere aferente,

si pe cale de consecinta anulara partiala a deciziei de impunere pentru suma admisa.

2. Respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma totala de ... lei din care:

-...lei TVA de plata;

- ...lei majorari de intarziere aferente,

3. Respingerea contestatiei ca nedepusa in termenul legal, pentru suma totala de ... lei din care:

-...lei TVA de plata;

- ...lei majorari de intarziere aferente,

4. - Conform prevederilor art.208 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicata, si ale art.11 alin.(1) din Legea nr.554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR COORDONATOR,