

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE PRAHOVA**  
**Biroul Soluționare Contestatii**

**DECIZIA nr.153 din X.06.2010**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**dl. X din com. X**

Cu adresa nr.X/X.05.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova sub nr.X/X.05.2010, **Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova - Activitatea de Inspectie Fiscala** a înaintat **dosarul contestației** formulate de **dl. X din com. X**, Jud. Prahova, împotriva *Deciziei de impunere privind taxa pe valoare adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoanele fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.X din X.03.2010* întocmită de reprezentanți ai A.I.F. Prahova.

Decizia de impunere nr.X/X.03.2010 a avut la baza măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala parțială încheiat la data de X.03.2010 și înregistrat la organul fiscal sub nr. X/X.03.2010.

**DI. X** are domiciliul în com. X, nr...., jud. Prahova, are CNP nr.X și este posesor al actului de identitate cu seria PH, nr.X eliberat de Poliția mun. X la data de X.03.2000.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de **X lei** reprezentând:

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

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile** prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de X.04.2010, iar contestația a fost depusă și înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr.X/X.04.2010 și la A.I.F. Prahova sub nr. X/X.04.2010.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiză pe fond a contestației.

**I. - Sustinerile persoanei contestatoare sunt următoarele:**

*"[...] Beneficiarii autorizației de construire nr.X/X.03.2006, coparticipanți la construirea imobilului situat în X, str...., nr.... sunt X și X în coparticipație de 1/2 cu X și X [...]"*

*Având în vedere situația mai sus prezentată, consider că, în conformitate cu dispozițiile legale, tratamentul fiscal aplicabil în speta este următorul:*

*- obligația de plată a taxei pe valoare adăugată intervine de la data când aveam obligația înregistrării ca persoană platitoare de TVA, respectiv prima zi din luna august 2007. Inspectia fiscala eronat a calculat taxa colectată începând cu prima luna în care s-au încasat avansurile pentru vânzarea de apartamente, respectiv luna iunie 2007. În această situație taxa pe valoare adăugată colectată în suma de X lei aferentă avansurilor încasate în luna iunie 2007 nu este datorată;*

*- taxa pe valoare adăugată colectată, eronat a fost calculată de organul de inspectie fiscala prin aplicarea cotei de taxă de 19% asupra pretului de vânzare încasat de la persoanele*

fizice, incalcandu-se dispozitiile pct.23 din normele de aplicare a Codului fiscal. In situatia data, livrarile de bunuri s-au facut catre persoane fizice, pretul incasat constituind pretul care include taxa pe valoare adaugata, taxa pe valoare adaugata determinandu-se prin procedeul sutei marite. In situatia data, pentru incasarile obtinute in perioada august 2007-iunie 2008 in suma de X lei (X lei total incasari asupra carora organul de inspectie a aplicat taxa de 19% minus X lei incasari obtinute in luna iunie 2007 pentru care nu se datoreaza taxa), subsemnatul datoreaza o taxa colectata in suma de X lei ( $X \text{ lei} \cdot 19/119/1/2$ ), mai putin cu X lei fata de taxa calculata de organul de inspectie fiscala;

- pentru operatiunile supuse taxei pe valoare adaugata, au fost efectuate cheltuieli reprezentand achizitii de bunuri si servicii, utilizate in scopul obtinerii bunurilor care au fost vandute. Achizitiile efectuate au valoare de X lei si cuprind o taxa deductibila in suma de X lei, pentru care organul de inspectie fiscala, contrar dispozitiilor legale, nu mi-a acordat dreptul de deducere;

- diferenta de taxa pe valoare adaugata datorata reprezinta X lei, calculata ca diferenta intre taxa colectata in suma de X lei si taxa deductibila in suma de X lei.

Urmare tuturor motivelor mai sus mentionate, va rugam sa admiteti contestatia noastra, astfel cum a fost formulata si sa anulati Decizia de impunere nr.X/X.03.2010, intocmita in baza constatarilor din Raportul de Inspectie Fiscala incheiat in data de X.03.2010 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.N.A.F.-D.G.F.P.-A.I.F, pentru suma de X lei [...]"

**II. - Prin Raportul de inspectie fiscala partiala incheiat la data de X.03.2010 de reprezentantii D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspectie Fiscala la dl. X din X, Jud. Prahova, s-au stabilit urmatoarele:**

"[...] Potrivit "listelor nominale beneficiar de venit conform declaratiei 208" ridicate de la A.F.P.C. X de organele de inspectie fiscala in baza adresei D.G.F.P. Prahova - A.I.F. nr.X/X.10.2009 inregistrata la A.F.P.C. Brazi sub nr.X/X.10.2009 [...] s-a constatat ca in perioada ianuarie 2006 - iunie 2009, d-nul X a efectuat un numar de X de tranzactii imobiliare. Precizam ca in anii 2006 si 2007, nu figureaza cu tranzactii imobiliare efectuate.

#### **CAPITOLUL II - Date de identificare ale contribuabilului**

[...] In urma documentarii, in baza adresei D.G.F.P. Prahova - A.I.F. nr.X/X.01.2010, inregistrata la A.F.P.C. X sub nr.X/X.01.2010 [...], s-a constatat ca sotii X si X nu sunt inregistrati ca platitori in scopuri de taxa pe valoare adaugata inainte de efectuarea livrarilor de bunuri pentru operatiunile taxabile (tranzactii imobiliare cu apartamente) din Romania, asa cum reiese din adresa nr.X/X.02.2010 a A.F.P.C.X, inregistrata sub nr.X/X.02.2010 la D.G.F.P. Prahova - A.I.F. [...] si din nota explicativa data [...]

In baza autorizatiei de construire nr.X/X.03.2006 [...] eliberata de Primaria Municipiului X, X si X au edificat la adresa din X, str...., nr...., o locuinta in regim de S + P + 4 etaje + mansarda, valoarea declarata a investitiei fiind de X lei, asa cum reiese din procesul - verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.X/X.10.2007 [...]

De asemenea, sotii X si X au mai vandut si un imobil compus din teren curti constructii si constructie p+1 si garaj, situat in com. X, sat ..., jud. ....

Precizam ca potrivit extrasului de carte funciara pentru informare cu nr.X [...] al Oficiului de Cadastru si Publicitate Imobiliara Prahova cota de proprietate pentru imobilul construit in baza Autorizatiei de construire nr.X/X.03.2006 eliberata de Primaria Municipiului X, situat in X, str...., nr....., jud. ...., este in indiviziune si cote egale pentru sotii X si X si sotii X si X. Astfel prin prezentul act de control s-a avut in vedere numai cota de indiviziune de 1/2 din volumul tranzactiilor efectuate de cele doua familii, corespunzator partii de proprietate aferent fam. X. [...]

Potrivit listelor nominale beneficiar de venit conform declaratiei 208, rezultate in urma derularii aplicatiei "Decter Imob", prin care sunt monitorizate tranzactiile imobiliare, emise de organul fiscal competent, respectiv A.F.P.C. X si transmise D.G.F.P. Prahova - A.I.F. in baza adresei D.G.F.P. Prahova - A.I.F. Nr.X/X.10.2009, inregistrata sub nr.X/X.10.2009 la A.F.P.C.X [...], respectiv nr.X/X.01.2010, inregistrata sub nr.X/X.01.2010 la A.F.P.C. X [...] au rezultat urmatoarele:

- dl. X a derulat, in calitate de vanzator, in perioada ianuarie 2006 - iunie 2009, un numar de X de tranzactii imobiliare;

- d-na X a derulat, in calitate de vanzator, in perioada ianuarie 2006 - iunie 2009, o tranzactie imobiliara. [...]

## **1. Acte aferente operatiunilor impozabile din punct de vedere a tva [...]**

1b. Contracte de vanzare-cumparare, [...]:

1) - vanzarea apartamentului nr.X impreuna cu terenul aferent si loc de parcare [...] in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.X/X.05.2008 la Biroul Notarului Public X [...].

17) - vanzarea apartamentului nr.X impreuna cu terenul aferent si loc de parcare [...] in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.X/X.06.2008 la Biroul Notarului Public X [...].

Referitor la tranzactiile imobiliare cu constructii noi efectuate de persoanele fizice, in ceea ce priveste taxa pe valoare adaugata, s-au retinut urmatoarele prevederi legale in materie:

Conform prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, orice persoana fizica devine persoana impozabila din punct de vedere al tva daca desfasoara o **activitate economica** si daca, pentru aceasta, obtine venituri cu **caracter de continuitate**. [...]

Persoanele fizice care realizeaza tranzactii imobiliare cu terenuri construibile si **constructii noi**, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in sensul art.127, alin.(2) din Codul fiscal, au obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in conditiile prevazute la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. [...]

Din analiza documentelor primite, respectiv fotocopii ale contractelor de vanzare-cumparare a rezultat ca operatiunile efectuate de dl. X intra in sfera de aplicare a taxei pe valoare adaugata, indeplinind conditiile prevazute de art.126 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, in sensul ca:

- dl. X a efectuat livrari de bunuri, respectiv vanzarea de constructii noi (apartamente);

- bunurile tranzactionate de dl. X se afla in raza teritoriala a municipiului X, judetul Prahova;

- constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, efectuate de X in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate (vanzarea de constructii noi - apartamente).

Din punct de vedere al prevederilor art.127, alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, din analiza documentelor prezentate, s-a retinut ca persoana fizica X a initiat, inca din luna martie 2006, o **activitate economica**, respectiv demararea constructiei unui imobil format din mai multe apartamente, care la finalizare au fost vandute in perioada iunie 2007- iunie 2008, catre terte persoane fizice, rezultand obtinerea de venituri cu **caracter de continuitate**.

Activitatea economica se considera a fi inceputa in momentul in care persoana impozabila X a angajat costuri pentru investitia efectuata, respectiv data la care a fost inceputa construirea imobilului, bloc locuinte conform pct.66, alin.(2) din H.G. nr.44/2004, privind normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, asa cum rezulta din autorizatia de construire nr.X/X.03.2006, eliberata de Primaria Mun. X [...], valoarea lucrarilor a fost stabilita la initial la suma de X lei, peste plafonul de scutire pentru intreprinderi mici de numai 119.000 lei, ceea ce impunea ca dl. X sa solicite inregistrarea in scopuri de taxa inainte de efectuarea operatiunilor. [...]

Potrivit datelor existente la organul fiscal teritorial, pana la data prezentului control, X nu a procedat la inregistrarea in scopuri de tva. [...]

## **2. Acte aferente operatiunilor scutite de la plata tva [...]**

### **3. Acte aferente tranzactiilor imobiliare fara caracter economic [...]**

#### **1.1. Taxa pe valoare adaugata colectata**

Din documentele verificate, respectiv fotocopii ale contractelor de vanzare-cumparare, precum si din lista nominala beneficiar de venit conform declaratiei 208 privind transferurile de proprietate s-a constatat, ca in perioada iunie2007 - iunie 2008, dl. X a efectuat un numar de X tranzactii cu bunuri imobile care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoare adaugata, in valoare totala de X lei [...] Rezulta ca pentru dl. X, suma de X lei reprezinta venituri cu caracter de continuitate, potrivit prevederilor art.127, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificarile si completarile ulterioare, purtatoare de tva, pentru care acesta trebuia sa colecteze taxa pe valoare adaugata.

Aferent perioadei verificate, respectiv ianuarie 2006 - iunie 2009, persoana impozabila X nu a declarat tva colectata in suma de X lei [...], prin aplicarea cotei de 19% asupra sumei de X lei (reprezentand cota de 1/2 din pretul total de vanzare al imobilelor in suma de X lei), conform pct.23, alin.(1) din H.G. nr.44/2004 privind normele metodologice date in aplicarea art.140, alin.(1) din Legea nr.571/2003. [...]

Diferit de cele prezentate, din analiza contractelor de vanzare-cumparare s-a retinut ca in cazul a X dintre acestea contravaloarea imobilelor a fost incasata, partial, in avans conform antecontractelor de vanzare-cumparare. [...]

Fata de cele prezentate, la control s-a procedat la stabilirea tva in cota de 19% aferenta avansurilor incasate, datorata bugetului general consolidat al statului in perioada cuprinsa intre data incasarii avansului si data regularizarii la incheierea contractelor de vanzare-cumparare aferente.

Deoarece aceste avansuri au fost incluse in pretul total al tranzactiilor, la perfectarea contractelor de vanzare-cumparare, pentru tva in suma de X lei s-au stabilit numai accesorii calculate intre data incasarii avansului si data finalizarii tranzactiilor.

### **1.2. Taxa pe valoare adaugata deductibila**

Pentru perioada iunie 2007 -iunie 2008, la control nu s-a acordat drept de deducere a tva, avandu-se in vedere ca X nu a solicitat inregistrarea ca platitor in scopuri de tva in termenul prevazut de lege, respectiv incepand cu luna decembrie 2007, avand in vedere prevederile art.153, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare [...]

X are dreptul sa ajusteze taxa pe valoare adaugata, aferent perioadei iunie 2007 - iunie 2008 conform Titlului VI- pct.62, alin.(4), lit.b) si c) si alin.(5) din H.G. nr.44/2004, modificata de H.G. nr.1620/2009, cu modificarile si completarile ulterioare [...]

### **1.3 Tva de plata/tva de recuperat [...]**

Majorarile de intarziere au fost calculate pana la data de X.03.2010, avandu-se in vedere drept perioada fiscala luna calendaristica, deoarece contribuabilul nu s-a inregistrat drept platitor. [...]

In sinteza, aferent taxei pe valoare adaugata s-au stabilit suplimentar urmatoarele:

- tva de plata X lei;
- accesorii X 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.X/X.03.2010 incheiat de reprezentantii A.I.F. Prahova la contribuabilul X din com. X, 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 ianuarie 2006- iunie 2009.

In fapt, dl. X, in perioada sus mentionata, impreuna cu alti colaboratori, a efectuat X tranzactii imobiliare, **fara a solicita inregistrarea** ca platitor in scopuri de taxa pe valoare adaugata, desi conform autorizatiei de construire nr.X/X.03.2006 eliberata de Primaria municipiului X valoarea declarata a investitiei a fost de X lei (valoarea declarata si la finalizarea lucrarilor, conform procesului verbal de receptie nr.X/X.10.2007), iar cota de proprietate aferenta imobilului construit a fost de 1/2 pentru contestator, asa cum rezulta din extrasul de carte funciara pentru informare nr.X eliberat de Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara Prahova.

Din cele X de tranzactii, dl. X impreuna cu asociatii sai, a efectuat X tranzactii imobiliare ce intra in sfera de aplicare a taxei pe valoare adaugata, tranzactii finalizate prin incheierea de contracte de vanzare-cumparare in anul 2008 in valoare totala de **X lei**, dupa cum urmeaza:

1.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.05.2008 - apartament cu teren aferent si loc de parcare - pret de vanzare X lei, din care achitat in avans X lei, conform antecontractului de vanzare autentificat sub nr.X/X.09.2007;

2.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.06.2008 - apartament cu teren aferent si loc de parcare - pret de vanzare X lei, din care achitat in avans X lei, conform antecontractului de vanzare autentificat sub nr.X/X.12.2007;

3.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.03.2008 - apartament cu teren aferent si loc de parcare - pret de vanzare X lei, din care achitat in avans X lei, conform antecontractului de vanzare autentificat sub nr.X/X.09.2007;

4.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.03.2008 - apartament cu teren aferent si loc de parcare - pret de vanzare X lei, din care achitat in avans X lei, conform antecontractului de vanzare autentificat sub nr.X/X.06.2007 si a actului aditional la antecontract autentificat sub nr.X/X.08.2007;

5.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.01.2008 - apartament cu teren aferent si loc de parcare - pret de vanzare X lei, din care achitat in avans X lei, conform antecontractului de vanzare autentificat sub nr.X/X.06.2007;

6.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.02.2008 - apartament cu teren aferent si loc de parcare - pret de vanzare X lei, din care achitat in avans X lei, conform antecontractului de vanzare autentificat sub nr.X/X.10.2007 si a actului aditional la antecontract autentificat sub nr.X/X.10.2007;

7.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.05.2008 - apartament cu teren aferent si loc de parcare - pret de vanzare X lei;

8.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.03.2008 - apartament cu teren aferent si loc de parcare - pret de vanzare X lei, din care achitat in avans X lei, conform antecontractului de vanzare autentificat sub nr. X/X.06.2007 si a actului aditional la antecontract autentificat sub nr.X/X.08.2007;

9.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.03.2008 - apartament cu teren aferent si loc de parcare - pret de vanzare X lei;

10.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.03.2008 - apartament cu teren aferent si loc de parcare - pret de vanzare X lei, din care achitat in avans X lei, conform antecontractului de vanzare autentificat sub nr.X/X.09.2007 si a actului aditional la antecontract autentificat sub nr.X/X.11.2007;

11.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.02.2008 - apartament cu teren aferent si loc de parcare - pret de vanzare X lei, din care achitat in avans X lei, conform antecontractului de vanzare autentificat sub nr.X/X.08.2007;

12.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.06.2008 - apartament cu teren aferent si loc de parcare - pret de vanzare X lei;

13.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.04.2008 - apartament cu teren aferent si loc de parcare - pret de vanzare X lei, din care achitat in avans X lei, conform antecontractului de vanzare autentificat sub nr.X/X.11.2007 si a actului aditional la antecontract autentificat sub nr.X/X.12.2007;

14.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.03.2008 - apartament cu teren aferent si loc de parcare - pret de vanzare X lei, din care achitat in avans X lei, conform antecontractului de vanzare autentificat sub nr.X/X.10.2007 si a actului aditional la antecontract autentificat sub nr.X/X.12.2007;

15.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.04.2008 - apartament cu teren aferent si loc de parcare - pret de vanzare X lei;

16.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.05.2008 - apartament cu teren aferent si loc de parcare - pret de vanzare X lei, din care achitat in avans X lei, conform antecontractului de vanzare autentificat sub nr.X/X.10.2007;

17.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.06.2008 - apartament cu teren aferent si loc de parcare - pret de vanzare X lei.

Intrucat operatiunile efectuate de contribuabil 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, la control s-a stabilit ca acesta avea obligatia de a se inregistra ca platitor in scopuri de TVA conform art.153, alin.(1), lit.a), pct.1 din Codul fiscal de la momentul demararii lucrarilor de constructie, deci inainte de instrainarea imobilelor, deoarece avea cunostinta ca valoarea constructiei va depasi plafonul de scutire de TVA de 35.000 Euro (119.000 lei) prevazut la art.152, alin.(1) din Codul fiscal, avand astfel obligatia de a colecta TVA pentru toate cele X tranzactii imobiliare in valoare totala de **X lei**.

Astfel, in baza prevederilor art.126, alin.(1), art.127, alin.(1) si (2), art.128, alin.(1) si (3), art.137, alin.(1), art.140, alin.(1), art.141, alin.(2), lit.f) si art.153, alin.(1), lit.a), pct.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, actualizata si a pct.62, alin.(2), lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. Nr.44/2004, actualizata, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatorului TVA de plata in suma de **X lei**, prin aplicarea cotei standard de 19% asupra valorilor de vanzare inscrise in cele X contracte de vanzare-cumparare incheiate in anul 2008, pentru partea convenita d-lui X conform cotei de proprietate aferente (X lei x 1/2 x 19%), precum si majorari de intarziere aferente in suma de **X lei** calculate pentru perioada X.07.2007-X.02.2010, in baza

art.119, alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata.

Prin actul de control se precizeaza ca pentru perioada verificata, respectiv ianuarie 2006 - august 2009, dl. X nu a fost inregistrat 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. X/X.03.2010 s-au realizat, pe de-o parte, pe baza aplicatiei 'Decter Imob' pusa la dispozitie de A.F.P.C.X , aplicatie prin care sunt monitorizate tranzactiile imobiliare, precum si pe baza contractelor de vanzare-cumparare puse la dispozitia organelor de control de catre birourile notariale X, X si X, X si X, si X.

\* Prin adresa inregistrata la A.I.F. Prahova sub nr.X/X.04.2010, dl. X **contesta Decizia de impunere nr.X/X.03.2010** si solicita **anularea TVA de plata** stabilita prin aceasta decizie, ca urmare a faptului ca obligatia de plata a taxei pe valoare adaugata a intervenit din prima zi a lunii august 2007, cat si datorita faptului ca pretul incasat include si taxa, aceasta determinandu-se prin procedeul sutei marite.

Se precizeaza, de asemenea, ca avea dreptul la acordarea deducerii TVA pentru achizitiile de bunuri si servicii, utilizate in scopul realizarii imobilului ale caror apartamente au facut obiectul tranzactiilor pentru care s-a considerat ca intra in sfera de aplicare a taxei pe valoare adaugata.

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

In fapt, organele de inspectie fiscala apartinand AIF Prahova au constatat ca dl. X a realizat in perioada ianuarie 2006 - iunie 2009 **X tranzactii imobiliare** constand in vanzarea catre persoane fizice de apartamente si o constructie noua cu terenul aferent, valoarea impozabila incasata aferenta partii sale (cota parte de proprietate aferenta este de 1/2) pentru cele X tranzactii desfasurate in perioada iunie 2007 - iunie 2008 fiind de **X lei**, activitatea avand caracter de continuitate ce 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.**

S-a constatat ca persoana fizica contestatoare a devenit platitoare de TVA de la momentul inceperii lucrarilor de construire, deoarece valoarea imobilului pe care urma sa-l construiasca depasea plafonul de scutire de TVA de 35.000 Euro (119.000 lei) prevazut la **art.152, alin.(1) din Codul fiscal**, asa cum rezulta din autorizatia de construire si procesul-verbal de receptie incheiat la finalizarea lucrarilor (X lei), valoarea incasata in perioada iunie 2007 -iunie 2008 pentru care se datoreaza taxa fiind in suma de **X lei**.

Drept urmare, pentru cele X tranzactii efectuate in perioada iunie 2007 - iunie 2008 organele de inspectie fiscala au colectat TVA in cota de **19%** in suma de **X lei** (X lei x 19%), conform art.140, alin.(1) din Codul fiscal, suma devenita TVA de plata intrucat contribuabilul nu a fost inregistrat 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 **X 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 activitati economice enumerate de

legiutor, 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) actionanad 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 activitatilor 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 [...]*

(3) *Urmatoarele operatiuni sunt considerate, de asemenea, **livrari de bunuri** in sensul alin.(1):*

a) *predarea efectiva a bunurilor catre o alta persoana, ca urmare a unui contract care prevede ca plata se efectueaza in rate sau a oricarui alt tip de contract care prevede ca proprietatea este atribuita cel mai tarziu in momentul platii ultimei scadente, cu exceptia contractelor de leasing; [...]*

In aplicarea prevederilor art.127, alin.(2) din Codul fiscal, la **pct.3(1) din Normele metodologice** de 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 nu se considera ca au desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile, situatie regasita si la dl. X in cazul imobilului vandut situat in com. X, sat ..., **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.141 din Codul fiscal sunt prezentate operatiunile scutite de TVA, iar la alin.(2), lit.f) se mentioneaza ca scutirea nu se aplica pentru livrarea de constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil, asa cum este cazul a X tranzactii imobiliare desfasurate de dl. X in perioada iunie 2007 - iunie 2008.



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 sediul activitatii economice in Romania si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoare 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 TVA, dupa cum urmeaza:*

**a) inainte 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; [...],**

De asemenea, la art.150, alin.(1), lit.a) din Codul fiscal se prevede obligatia persoanelor impozabile de a plati taxa pe valoare adaugata.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca d-lui X i se aplica toate prevederile legale sus mentionate care dovedesc faptul ca **acesta are calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al TVA si deci avea obligatia sa se inregistreze la organul fiscal teritorial ca platitor de TVA din momentul inceperii lucrarilor de construire, avand obligatia colectarii taxei la vanzarea bunurilor imobiliare pe teritoriul Romaniei (apartamente cu terenul aferent si loc de parcare), activitate economica din care persoana fizica contestatoare a obtinut venituri cu caracter de continuitate** prin efectuarea celor X tranzactii imobiliare care nu sunt scutite de TVA si totodata avea obligatia sa plateasca bugetului de stat TVA pentru activitatea desfasurata.

**Sustinerea din contestatie**, precum ca dl. X devine platitor de TVA incepand cu data de X.X.2007 este **eronata**, deoarece, asa cum rezulta din cele prezentate mai sus, acesta avea cunostinta de faptul ca valoarea imobilului pe care urma sa-l construiasca **depaseste plafonul de scutire** stabilit de legiuitor si, in consecinta trebuia sa procedeze la inregistrarea in scopuri de TVA de la inceperea lucrarilor si sa colecteze TVA pentru intreaga suma rezultata in urma efectuarii celor X tranzactii imobiliare ce reprezinta activitate cu caracter economic. Deci contribuabilul era obligat sa colecteze TVA si la avansurile incasate in baza antecontractelor incheiate anterior datei de X.X.2007, data luata gresit ca reper de catre persoana contestatoare ca fiind data de la care avea obligatia sa se inregistreze ca persoana platitoare de TVA.

De asemenea, in ceea ce priveste **TVA deductibila** se constata ca dl. X nu beneficiaza la control de dreptul de deducere a taxei inregistrata in documentele de achizitie, intrucat acesta nu a fost inregistrat in scopuri de TVA , drept pe care il poate exercita ulterior, dupa cum este precizat la **pct.62, alin.(4), lit.b) si c) 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. nr. 1620/2009.

In raportul de inspectie fiscala intocmit se face precizarea ca dl. **X are dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata** prin deconturile de TVA ce vor fi depuse dupa data inregistrarii efective la organul fiscal teritorial, afirmatie cu care persoana contestatoare nu este de acord, asa cum se precizeaza in contestatie. Dar aceasta sustinere a d-lui X este **neintemeiata** atata timp cat in legislatia fiscala in vigoare se precizeaza ca **dreptul de ajustare a taxei intervine**

**la momentul depunerii primului decont dupa inregistrare in scopuri de TVA si nu intervine in timpul controlului.**

Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca neindeplinirea obligatiilor sus mentionate de catre dl. X de a se inregistra la organul fiscal in scopuri de TVA si de a declara si vira taxa pe valoare adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare desfasurate, a condus la stabilirea de catre organele de inspectie fiscala a diferentei de TVA colectata si de plata in suma de **X lei** si a majorarilor de intarziere in suma de **X lei**, conform **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.”*

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

**“Cotele**

**ART.140**

*(1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce.”*

**Referitor la cota standard de 19% a 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 reduce 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 reduce, 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 taxa. [...]”*

Astfel, din aceste prevederi rezulta ca pentru determinarea obligatiei aferenta 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 tranzactiilor este final, deci acesta cuprinde inclusiv taxa pe valoare adaugata.

In acest fel cumparatorii au acceptat sa plateasca in mod ferm un pret final pentru achizitiile imobiliare, rezultand ca sumele platite includ si TVA.

**Drept urmare**, TVA de plata in suma de **X lei** calculata la control prin aplicarea cotei de 19% asupra pretului de vanzare ( $X \text{ lei} \times 19\%$ ) nu este conform cu prevederile legale sus mentionate, fiind mai mare decat suma corect datorata de dl. X bugetului de stat.

Prin determinarea TVA aplicand **procedeul sutei marite**, rezulta ca obligatia datorata de persoana fizica contestatoare in contul taxei pe valoare adaugata este de **X lei** ( $X \text{ lei} \times 19 : 119$ ) cu majorari de intarziere aferente in suma

de **X lei**, deci un total de **X lei**, drept pentru care **se va respinge ca neintemeiata contestatia** pentru aceasta suma.

Pentru diferenta in suma totala de **X lei**, din care **X lei** TVA de plata (X lei TVA stabilita la control - X lei TVA datorata) si **X lei** majorari de intarziere aferente (X lei majorari calculate la control - X lei majorari datorate), **se va admite contestatia** formulata, ca urmare a aplicarii procedurii sutei marite, asa cum am aratat mai sus.

**IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei** formulata de **dl. X** din com. X, Jud. Prahova, in conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) si alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se

### **DECIDE**

**1. Admiterea partiala a contestatiei** pentru suma totala de **X lei** reprezentand:

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

si implicit anularea deciziei de impunere pentru suma admisa.

**2. Respingerea contestatiei ca neintemeiata** pentru suma totala de **X lei**, reprezentand:

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

**3. Conform prevederilor art.218, alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 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 Curtii de Apel Ploiesti.**

**DIRECTOR EXECUTIV,**