

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

**DECIZIA nr.212 din X 2010**  
**privind solutionarea contestatiei formulata de**  
**dl. X din X**

Cu adresa nr.X/X.X.2010, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr.X/X.X.2010, **Directia Generala a Finantelor Publice Prahova - Activitatea de Inspecție Fiscala** a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **dl. X din X**, jud. Prahova, impotriva *Deciziei de impunere privind taxa pe valoare adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoanele fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr.X din X.X.2010* intocmita de reprezentanti ai A.I.F. Prahova.

Decizia de impunere nr.X/X.X.2010 a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala partiala incheiat la data de X.X.2010 si inregistrat la organul fiscal sub nr. X/X.X.2010.

**DI. X** are domiciliul in ..., str. ..., nr...., ap...., jud. Prahova, are CNP nr.... si este posesor al actului de identitate cu seria ..., nr.... eliberat de Politia ... la data de ....

**Obiectul contestatiei** il constituie suma totala de **X lei** reprezentand:

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

**Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile** prevazut de art.207 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului in data de X.X.2010, iar contestatia a fost transmisa prin posta la data de X.X.2010 si inregistrata la A.I.F. Prahova sub nr. X/X.X.2010.

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

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

*"[...] A. Potrivit art.125<sup>1</sup>, alin.(1), pct.4 si art.127, alin.(2) Cod fiscal constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.*

*In aceasta situatie apreciem ca este foarte importanta clarificarea cat mai exacta, respectiv semnificatia termenului de <<venituri cu caracter de continuitate>>. Este evident faptul ca <<venituri cu caracter de continuitate>> se pot obtine numai din inchirierea sau leasingul bunurilor, si nu din vanzarea acestora. Iata de ce consideram ca interpretarea data de organele de inspectie fiscala este una fortata si netemeinica, in momentul in care se incearca sa se faca legatura intre vanzarea unor bunuri imobile si venituri cu caracter de continuitate. Trebuie retinut faptul ca in conformitate cu regimul juridic al contractului de vanzare-cumparare, acesta este un contract uno ictu (cu efect imediat). Deci contractul de vanzare-cumparare nu poate avea un*

caracter continuu. Cel mult, se poate discuta in speta de caracterul repetitiv al actelor intocmite de contestator prin incheierea tranzactiilor analizate. De asemenea trebuie avuta in vedere opinia unanima a doctrinei juridice, cat si a instantelor de judecata care respecta si recunosc caracterul necomercial al tranzactiilor imobiliare si pe cale de consecinta, caracterul exclusiv civil al acestora.

Un alt aspect care vine sa contrazica interpretarea pe care o dau organele de control este urmatorul: se poate efectua o tranzactie imobiliara in luna ianuarie si urmatoarea in luna iulie. Deci, in perioada februarie - iunie vanzatorul nu realizeaza niciun venit din asa zisa activitate. In aceasta situatie nu se poate vorbi de continuitate privind veniturile. Apreciem ca termenul de continuitate implica o regularitate a veniturilor, acest aspect nefiind valabil in cauza de fata.

In concluzie, punerea acestui tip de tranzactie in contextul obtinerii unui venit cu caracter de continuitate asa cum se incearca prin interpretarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal este o tentativa nereusita de a ascunde o formulare deficitara a textului de lege, fiind de asemenea foarte important incercarea de a se forta interpretarea prevederilor Codului civil in materia contractelor de vanzare-cumparare.

Un alt aspect ce merita mentionat si analizat este cel care face referire la tranzactiile care au ca obiect o constructie noua si pentru care scutirea de TVA nu functioneaza, deci trebuie perceputa aceasta taxa. Conform art.127 conditia esentiala este ca persoana care efectueaza livrarea de bunuri sa fie o persoana impozabila in sensul articolului invocat. [...]

In Normele metodologice se arata ca nu are caracter de continuitate obtinerea de venituri de catre o persoana fizica din vanzarea de locuinte proprietate personala.

In aceasta situatie aplicabilitatea TVA tranzactiilor imobiliare depinde in mare masura de interpretarea corecta si legala a art. 127 Cod fiscal.

Analiza activitatilor enumerate la art.127, duce inevitabil la concluzia ca acestea se refera strict la categorii, astfel:

1. producatorii - acestia fiind agentii economici care fabrica anumite bunuri;
2. comerciantii - acestia sunt persoanele care desfasoara activitati in ramura comertului, adica cumparare si revanzare de bunuri (la aceasta concluzie conduce si interpretarea facuta de Curtea de Justitie Europeana in diferite spete);
3. prestatorii de servicii - acestia sunt persoane care din punct de vedere tehnic nu fac nici productie, nici comert, ci activitati de reparatii, consultanta, intermediari, etc.

Conform acestor criterii de identificare a activitatilor economice, tranzactiile imobiliare efectuate de catre o persoana fizica nu se incadreaza de o maniera clara si fara echivoc in nici una din categoriile enumerate.

Incercarea organelor de control de a stabili o analogie intre tranzactiile imobiliare si vreuna din categoriile prevazute la art.127 nu poate fi acceptata, intrucat la art.13 al Codului de procedura fiscala stabileste expres ca prevederile fiscala sunt de stricta interpretare.

In consecinta, neenumerarea explicita in cadrul celor trei categorii anterior mentionate a terenurilor si constructiilor duce la excluderea acestora din cele trei categorii. [...]

Un element de o mare importanta este clasificarea vanzarilor imobiliare din patrimoniul unei persoane fizice ca acte civile sau acte de comert. Precizam faptul ca organele de control nu au acordat niciun moment de atentie acestui aspect, pe care noi il consideram de altfel esential in analiza situatiei de fapt.

Codul comercial prevede ca actele care au ca obiect imobile nu sunt considerate acte de comert, ele fiind esentialmente civile, determinand astfel caracterul necomercial al acestor acte.

Desigur se poate invoca prioritatea prevederilor Codului fiscal in fata altor acte normative, inasa cum am aratat anterior, art.127 nu face nicio referire explicita la vanzarile de imobile din patrimoniul persoanelor fizice ca activitate economica.

Coroborand cele doua aspecte putem afirma ca nu exista obligatia de a plati TVA pentru astfel de tranzactii.

Daca am interpreta Normele metodologice de aplicare a prevederilor art.127 Cod fiscal in sensul urmarit de organele de control si s-ar retine ca, contestatorul a desfasurat o activitate cu caracter de continuitate si deci cu titlu profesional, acesta ar deveni persoana impozabila avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA si de asemenea sa tina o evidenta contabila

(aspect precizat si in decizia de impunere). Nu se precizeaza insa in norme ce forma de organizare ar trebui sa aiba o asemenea persoana pentru a avea o corelare corecta cu prevederile Codului comercial. Cum aceste explicatii cuprinse in Normele metodologice raman la nivel interpretativ, nu pot fi puse la nivel de egalitate cu prevederile Codului comercial si ale celui civil.

In aceasta situatie se aplica regula ierarhiei actelor normative, Normele metodologice neavand puterea de a modifica sau a adauga la textul actelor prioritare. Consecinta este nulitatea absoluta a prevederilor din norme care modifica sau adauga la lege modificand-o. Deci aplicandu-se principiul de drept in dubio pro reo, intrucat tranzactiile imobiliare nu pot fi considerate acte comerciale, chiar si in situatia in care s-ar retine un caracter de continuitate, acestea nu pot fi incadrate in prevederile art. 127 Cod fiscal, nefiind activitati ale unui producator, comerciant sau prestator de servicii.

Analizand speta sub aspect fiscal trebuie avut in vedere ca in situatia in care se considera corecta interpretarea facuta de organele fiscale, acestea aveau obligatia de a aplica un tratament fiscal corect in privinta impozitarii veniturilor obtinute din tranzactiile efectuate din patrimoniul personal. Aceste aspecte sunt reglementate de art. 77<sup>1</sup> Cod fiscal. Comparand aceste prevederi la art. 46 Cod fiscal se observa necesitatea corectarii tuturor actelor notariale, in baza procedurii de la art. 77<sup>2</sup> care sa reflecte reincadrarea din patrimoniul personal in cel comercial (schimbarea metodei de impozitare din impozitarea venitului in impozitarea profitului), asigurarea unui tratament fiscal corect (posibilitatea colectarii si virarii TVA-ului, tinerea unei contabilitati in partida simpla si necesitatea deductibilitatii TVA-ului). [...]

In speta de fata s-a retinut de catre organele de control obligatia contestatorului de a plati TVA la bugetul statului, fara insa a se stabili clar prin actul de control obligatia acestuia de a retine TVA. Sa nu uitam ca TVA-ul nu profita celui care il corecteaza, acesta actionand ca un intermediar intre beneficiarul final al bunului si stat, acesta din urma incasand TVA-ul. In aceasta situatie consideram ca in baza art. 77<sup>2</sup> notarul trebuie sa rectifice actul de vanzare-cumparare si sa-l comunice ANAF-ului. In baza acestei rectificari imperios necesara vanzatorul va avea posibilitatea de a colecta TVA de la cumparator si dreptul de a deduce TVA-ul aferent construirii, si doar dupa acest moment ANAF-ul ar putea analiza situatia si ar emite decizia de impunere. [...]

[...] sunt foarte importante prevederile art. 153, alin. 6 si 7<sup>1</sup> Cod fiscal care stabilesc obligatia inregistrarii automate de catre ANAF a celor pe care ii considera platitori de TVA conform art. 78 Cod procedura fiscala. Intrebarea care se pune in mod evident este de ce ANAF nu a facut demersurile necesare pentru inregistrarea acestora, mai ales ca in baza art. 254 si 259 Cod fiscal contribuabilul a facut toate demersurile necesare cu privire la instrainarea imobilului, iar in baza declaratiei 208 notarul a informat ANAF-ul.

De asemenea, interpretand corect art. 95 Cod procedura fiscala notarii si nu persoana fizica au obligatia de stabilire si retinere a impozitelor.

Concluzia este ca in speta vorbim de o culpa comuna la incalcarea dispozitiilor legale atat a notarului care a incheiat actul pentru neinterpretarea corecta a legii cat si a ANAF-ului pentru neexercitarea obligatiei de a verifica si colecta corect veniturile datorate catre stat.

Mai mult decat atat, culpa ANAF se gaseste si in acceptarea unei plati prezumate nedatorata prin incasarea unei cote de 3% (impozitul pe venit).

Avand in vedere aceste aspecte apreciem ca aplicarea majorarilor de intarziere este nerealista si nelegala, intrucat nevirarea la timp a TVA-ului de catre contribuabil nu se datoreaza culpei sau relei credinte a acestuia. Se poate considera ca insusi contribuabilul a fost indus in eroare atat de activitatea notarului cat si de atitudinea cel putin pasiva daca nu culpabila a ANAF. Nu se poate prejudicia patrimoniul unei persoane pentru actiunile gresite ale unor terte persoane.

In privinta modului de calculare a TVA-ului de catre organele de control, apreciem ca acesta este unul incorect si abuziv. Nu ne putem explica care este principiul care a stat la baza acestui mod de calcul prin care cota de 19% reprezentand TVA a fost calculata prin aplicarea ei la intreaga valoare a tranzactiei.

Consideram ca organele de control trebuiau sa aiba in vedere faptul ca din valoarea tranzactiei a fost retinut de catre notar impozitul pe venit de 3%.

Consideram ca organele de control trebuiau sa aibe in vedere faptul ca din valoarea tranzactiei a fost retinut de catre notar impozitul pe venit de 3%. Deci aplicarea cotei de TVA la valoarea tranzactiei fara a se scadea din aceasta suma reprezentand impozitul pe venit a atras dupa sine dubla impozitare, determinand o paguba in patrimoniul contribuabilului si imbogatirea fara just temei a statului.

Astfel cum este reglementat de lege taxa pe valoare adaugata este un impozit indirect, bazat pe criteriul deductibilitatii. Asa cum spune insasi titulatura sa aceasta este o taxa pe care statul o aplica pe valoarea adaugata a bunului. Valoarea adaugata este definita ca diferenta intre valoarea bunurilor si serviciilor produse si cea a bunurilor si serviciilor utilizate pentru realizarea lor.

Din punct de vedere contabil valoarea adaugata este definita ca diferenta dintre productia exercitiului cu marja comerciala si consumurile provenite de la terti.

Numai pornind de la aceste elemente se va putea calcula valoarea adaugata si se va putea determina TVA-ul.

Completand cele de mai sus se precizeaza in literatura de specialitate faptul ca TVA-ul este un impozit pe consum suportat de consumatorul final.

In spiritul celor precizate se intelege ca persoana inregistrata in scopuri de TVA va colecta in contul fiscalitatii si va vira catre bugetul statului diferenta dintre TVA colectata si TVA dedusa.

In speta noastra este evident faptul ca organele de control aveau obligatia sa tina cont in momentul calcularii valorii taxei aferente tranzactiilor analizate de aceste definitii clare pe care legiuitorul le-a dat acestui impozit. Se poate observa cu usurinta ca nici macar unul din aceste elemente nu a fost avut in vedere. [...]

Apreciem de asemenea ca organul de control trebuia sa aiba in vedere si faptul ca Ministerul Finantelor a precizat in anul 2008 la solicitarea notarilor ca aplicarea TVA-ului aferent tranzactiilor imobiliare se va aplica doar cu 01.01.2008, evident facandu-se referire la H.G. nr.1579/2007, actul normativ prin care au fost modificate prevederile Codului fiscal. Rezulta deci ca la momentul efectuarii modificarilor, executivul recunostea neretroactivitatea normelor legale si a dispus asa cum este legal si constitutional pentru viitor [...].

In aceasta situatie inspectorii fiscali aveau obligatia de a exclude de la baza de impozitare toate actele intocmite inainte de aceasta data. [...]

Este evident ca din momentul in care baza de impozitare luata in calcul pentru stabilirea valorii taxei pe valoare adaugata este una eronata, astfel cum am aratat anterior, calculul majorarilor este unul gresit.

Mai mult decat atat organul de control savarseste o grava eroare in momentul in care a calculat majorari si pentru sumele primite de contestator prin antecontractele de vanzare-cumparare. Trebuie retinut ca articolele de lege pe care organele de control isi intemeieaza pretentiile stabilesc un moment zero - livrarea bunului - pentru calcularea valorii TVA-ului datorat.

In aceasta situatie este abuziva atitudinea organului de control care inca o data exced cadrului legal, intrucat asa cum bine se stie natura antecontractului de vanzare-cumparare este aceea a unei promisiuni de vanzare, deci nu de transmitere a unui drept de proprietate. O promisiune de vanzare se poate finaliza intr-un contract de vanzare-cumparare sau nu, situatie in care promitentul vanzator va restitui promitentului cumparator suma de bani incasata la incheierea antecontractului.

De asemenea, revenind la definitia taxei pe valoare adaugata consideram ca organul de control trebuia sa stabileasca in concret cu ce titlu au fost incasate sumele aferente antecontractelor. Cum acestea au fost incasate pentru a fi folosite la executarea lucrarilor de construire a imobilului, nu se poate considera ca au reprezentat valoarea adaugata a acestuia, ci au fost incluse in costul de productie.

Pentru toate aceste considerente, apreciez ca intemeiata cererea mea de anulare a Deciziei de impunere inregistrata sub nr.X/X.X.2010, [...]"

**II. - Prin Raportul de inspectie fiscala partiala incheiat la data de X.X.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” si “situatiei contractelor incheiate” transmise prin adresa A.F.P.M. X nr.X/X.X.2010, inregistrata sub nr.X/X.X.2010 la D.G.F.P. Prahova - A.I.F. [...] primita ca raspuns la adresa D.G.F.P. Prahova - A.I.F. nr.X/X.X.2010 inregistrata la A.F.P.M. X sub nr.X/X.X.2010 [...], s-a constatat ca in perioada X 2006 - X 2009, d-nul X a efectuat un numar de X tranzactii imobiliare, dupa cum urmeaza: X tranzactii in 2006, X tranzactii in 2007 si X tranzactii in 2009. [...]*

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

*[...] In urma documentarii, in baza adresei D.G.F.P. Prahova - A.I.F. nr.X/X.X.2010, inregistrata sub nr.X/X.X.2010 la D.G.F.P. Prahova - A.I.F. [...], s-a constatat ca sotii 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, [...]*

*In baza autorizatiei de construire nr.X/X.X.2006 [...] eliberata de Primaria Municipiului X, X si X au edificat la adresa din X, str.X, nr.X, 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.X.2007 [...]*

*De asemenea, sotii X au mai vandut urmatoarele imobile:*

- apartament situat in municipiul X, str.X, nr.X, bl. X, et.X, ap.X, jud. Prahova;*
- imobil situat in intravilanul mun.X, str. X, nr.X, jud. Dambovita, compus din teren curti constructii si casa.*

*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.X.2006 eliberata de Primaria Municipiului X, situat in X, str.X, nr.X, jud. Prahova, este in indiviziune si cote egale pentru sotii X si sotii 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.M. 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.X.2010, inregistrata sub nr.X/X.X.2010 la A.F.P.M. X [...], au rezultat urmatoarele:*

- dl. X a derulat, in calitate de vanzator, in perioada X 2006 - X 2009, un numar de X tranzactii imobiliare;*
- d-na X a derulat, in calitate de vanzator, in perioada X 2006 - X 2009, X tranzactii imobiliare.*

*Desi potrivit declaratiei 208, sotii X au fost nominalizati ca vanzatori intr-un numar total de X contracte, din documentele prezentate de notari si de sotii X [...] s-a constatat ca pentru un numar de X tranzactii imobiliare sotii X au avut calitatea de vanzatori alaturi de sotii X, acestia fiind reprezentati de catre dl. X, conform procurii date in X si legalizata sub nr.X/X.X.2007 la BNP X [...], motiv pentru care aceste tranzactii nu se regasesc in listele nominale beneficiar de venit conform declaratiei 208.*

*In ceea ce priveste tranzactiile imobiliare identificate in listele nominale beneficiar de venit conform declaratiei 208 pentru sotii X au fost solicitate notarilor publici si au fost transmise adrese de raspuns si fotocopii ale actelor si documentelor intocmite de catre acestia, [...]*

*Pentru tranzactiile imobiliare in care sotii X l-au mandatat pe dl. X sa ii reprezinte, cat si pentru tranzactiile imobiliare care, in mod eronat nu au fost declarate in listele nominale beneficiar de venit conform declaratiei 208 pentru X (apartamentele nr.X si X), acestea au fost solicitate notarilor publici si au fost ridicate in fotocopie [...]*

#### **1. Acte aferente operatiunilor imposabile 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.X.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.X.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 X 2006, o **activitate economica**, respectiv demararea constructiei unui imobil format din mai multe apartamente, care la finalizare au fost vandute in perioada X 2007- X 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.X.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, dl. X nu a procedat la inregistrarea in scopuri de tva pana la data de X.X.2010, data intocmirii procesului verbal de verificare inregistrat la D.G.F.P. Prahova - A.I.F. sub nr.X/X.X.2010. [...]

**2.a) contract de vanzare-cumparare pentru tranzactia imobiliara scutita de la plata tva, a unui apartament din imobilul de locuinte situat in mun. X, str. X, nr.X, jud. Prahova [...]**

**2.b) contract de vanzare-cumparare pentru tranzactia imobiliara scutita de la plata tva, a unui apartament din imobilul de locuinte situat in mun. X, str. X, nr.X, bl. X, et.X, ap.X, jud. Prahova [...]**

**2.c) contract de vanzare-cumparare pentru tranzactia imobiliara scutita de la plata tva, a unui imobil situat in mun. X, str. X, nr.X, jud. Dambovita [...]**

**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 X 2007 - X 2008, dl. X a efectuat un numar de X tranzactii cu bunuri imobile, in valoare totala de X lei, care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoare adaugata. [...] 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 X 2006 - X 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 baza impozabila aferenta cotei de 1/2 din pretul total de vanzare al imobilelor in suma de X lei), conform pct.23, alin.(1) si alin.(2) 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 doisprezece 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 acestora, 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 ( $X \cdot 19/119$ ) s-au stabilit numai accesorii calculate intre data incasarii avansului si data finalizarii tranzactiilor.

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

Pentru perioada X 2007 - X 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, 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 X 2007 - X 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 [...]**

Pentru diferenta suplimentara in suma de X lei, potrivit art.119, alin.(1) din O.G. Nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au fost calculate majorari de intarziere in suma de X lei [...]

Majorarile de intarziere au fost calculate pana la data de X.X.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.X.2010** incheiat de reprezentantii A.I.F. Prahova la contribuabilul X din 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 X 2006 - X 2009.

Prin actul de control se precizeaza ca 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.X.2010 s-au realizat, pe de-o parte, pe baza aplicatiei 'Decter Imob' pusa la dispozitie de A.F.P.M. 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.

**In fapt**, dl. X, in perioada sus mentionata, a efectuat X tranzactii imobiliare (din care X tranzactii imobiliare impreuna cu alti colaboratori) **fara a solicita inregistrarea** ca platitor in scopuri de taxa pe valoare adaugata, desi conform autorizatiei de construire nr.X/X.X.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.X.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.X.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.X.2007;

2.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. X sub nr.X/X.X.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.X.2007;

3.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. X sub nr.X/X.X.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.X.2007;

4.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. X sub nr.X/X.X.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.X.2007 si a actului aditional la antecontract autentificat sub nr.X/X.X.2007;

5.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. X sub nr.X/X.X.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.X.2007;

6.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. X sub nr.X/X.X.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.X.2007 si a actului aditional la antecontract autentificat sub nr.X/X.X.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.X.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.X.2007 si a actului aditional la antecontract autentificat sub nr.X/X.X.2007;

9.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. X sub nr.X/X.X.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.X.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.X.2007 si a actului aditional la antrecontract autentificat sub nr.X/X.X.2007;

11.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. X sub nr.X/X.X.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.X.2007;

12.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. X sub nr.X/X.X.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.X.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.X.2007 si a actului aditional la antrecontract autentificat sub nr.X/X.X.2007;

14.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. X sub nr.X/X.X.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.X.2007 si a actului aditional la antrecontract autentificat sub nr.X/X.X.2007;

15.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. X sub nr.X/X.X.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.X.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.X.2007;

17.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. X sub nr.X/X.X.2008 - apartament cu teren aferent si loc de parcare - pret de vanzare X lei.

Mentionam ca tranzactiile prezentate mai sus s-au incheiat prin mandatar, in persoana d-lui X, conform procurii legalizate sub nr.X/X.X.2007 la B.N. X, procura emisa si acceptata de parti in X.

Intrucat operatiunile efectuate de contribuabil in Romania in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv realizarea de tranzactii imobiliare cu apartamente si terenul aferent imobilului compus din apartamente, 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**.

Astfel, pentru tranzactiile efectuate in valoare de **X lei**, 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%, folosind procedeul sutei marite, 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 ( $X \text{ lei} \times 1/2 \times 19/119$ ), precum si majorari de intarziere aferente in suma de **X lei** calculate pentru perioada X.2007-X.2010, in baza art.119, alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata.

\* Prin adresa inregistrata la A.I.F. Prahova sub nr.X/X.X.2010, dl. X **contesta Decizia de impunere nr.X/X.X.2010** si solicita **anularea TVA de plata** stabilita prin aceasta decizie, ca urmare a faptului ca acesta nu desfasoara activitate economica, motivat fiind de faptul ca veniturile realizate din tranzactiile imobiliare nu au caracter de continuitate.

Se precizeaza ca un contract de vanzare - cumparare este un tip de contract cu efect imediat, ceea ce inseamna ca nu are caracter continuu (termenul de continuitate implica o regularitate a veniturilor, situatie neregasita in cazul de fata), ci caracter repetitiv, fiind recunoscut, de asemenea, caracterul necomercial al tranzactiilor imobiliare si, pe cale de consecinta, caracterul exclusiv civil al acestui gen de contract.

Se considera ca nu intra sub incidenta art.127 din Codul fiscal deoarece nu face parte din niciuna din categoriile caruia ii sunt aplicabile prevederile acestui articol, respectiv: producatorii, comerciantii si prestatorii de servicii.

Precizeaza ca, asa cum stipuleaza Codul comercial, actele care au ca obiect imobile nu sunt considerate acte de comert, ele fiind esentialmente civile, determinand caracterul necomercial al acestor tranzactii, iar in ceea ce priveste prioritatea Codului fiscal in fata altor acte normative se sustine faptul ca acesta nu cuprinde nicio precizare explicita legata de considerarea vanzarilor de imobile apatinand persoanelor fizice ca fiind activitate economica.

Se arata ca in cazul in care s-ar datora TVA, asa cum au considerat organele de control, persoana in cauza ar deveni persoana impozabila fiind obligata sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA si, de asemenea, sa tina evidenta contabila, dar nicaieri nu se precizeaza ce forma de organizare trebuie sa aibe pentru a avea o corelare cu prevederile Codului comercial.

Explicatii in legatura cu acest aspect sunt date doar in Normele metodologice, act normativ ce nu poate fi pus pe acelasi nivel cu Codul comercial si Codul civil. Avand in vedere regula ierarhiei actelor normative, precizeaza ca este bine stiut faptul ca Normele metodologice nu pot modifica sau adauga la textul actelor normative prioritare prezentate anterior (Cod fiscal, Cod comercial si Cod civil), consecinta fiind nulitatea absoluta a normelor care modifica sau adauga la lege.

Se specifica faptul ca nici tratamentul fiscal aplicat nu este corect deoarece, fiind acte notariale, acestea ar fi trebuit sa fie cenzurate de notari din punct de vedere al reincadrarii din patrimoniul personal in cel comercial, obligatia achitarii TVA pentru tranzactii incheiate cu ani in urma, deci retroactiv, fiind o masura incorecta care prejudiciaza patrimoniul persoanei fizice si contravine prevederilor constitutionale. In plus, organele de control au stabilit obligatia contribuabilului de

a colecta TVA, fara a stabili dreptul acestuia de a deduce taxa pentru achiziitiile facute la realizarea constructiei imobilului vandut.

Contribuabilul, de asemenea, considera ca prin coroborarea art.153, alin.(6) si (7) cu art.254 si 259 din Codul fiscal si cu art.95 din Codul de procedura fiscala, era obligatorie inregistrarea automata in scopuri de TVA de catre ANAF, notarii fiind aceia care aveau obligatia de a stabili si retine impozitele, fiind eronata colectarea taxei la intreaga valoare a tranzactiei fara a tine cont de impozitul pe venit in cota de 3% retinut si virat la bugetul de stat de catre notarul care a perfectat actul de instrainare.

Se apreciaza ca taxa s-ar fi putut colecta, cel mult, incepand cu 01.01.2008, asa cum este prevazut in H.G. nr.1579/2007, act normativ care modifica Codul fiscal.

Tinand cont de toate cele precizate anterior, dl. X considera ca majorarile de intarziere au fost calculate eronat, in special avand in vedere faptul ca obligatia stabilirii, retinerii si virarii obligatiei fiscale apartinea notarului care a perfectat actul de vanzare, si nu persoanei fizice proprietar al bunului vandut.

De asemenea, considera gresit faptul ca a fost colectat TVA la incasarea avansurilor pe motiv ca acestea au avut la baza un antecontract care in fapt reprezinta o promisiune ce poate fi urmata de vanzarea efectiva, proprietatea bunului imobil ramanand la persoana care incaseaza avansul pana la momentul perfectarii contractului de vanzare-cumparare, articolele de lege pe care organele de control si-au intemeiat constatarile vorbind de colectarea TVA la livrarea bunului.

**\* 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 X 2006 - X 2009 **X tranzactii imobiliare** constand in vanzarea catre persoane fizice de apartamente si a unei constructii vechi 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 X 2007 - X 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 X 2007 - X 2008 pentru care se datoreaza taxa fiind in suma de **X lei**.

Drept urmare, pentru cele X tranzactii efectuate in perioada X 2007 - X 2008 organele de inspectie fiscala au colectat TVA in cota de **19%** in suma de **X lei** folosind procedeul sutei marite (X lei x 19/119), 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 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) 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 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 [...]

(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, **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, asa cum este si cazul d-lui X.

La **art.141 din Codul fiscal** sunt prezentate operatiunile scutite de TVA, iar la **alin.(2), lit.f)** se mentioneaza ca *“Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea de constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil.”*, asa cum este cazul a celor X tranzactii imobiliare cu apartamente desfasurate de dl. X in perioada X 2007 - X 2008, pentru care nu beneficiaza de scutire de TVA.

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 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 pentru tranzactiile imobiliare desfasurate cu apartamente 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.

**Sustinerea din contestatie** referitoare la faptul ca tranzactiile imobiliare desfasurate nu au caracter de continuitate, ci eventual de repetabilitate, nu are baza legala, intrucat efectuarea a X tranzactii cu apartamente in perioada X 2006 - X 2009, din care X tranzactii impozabile, conduce implicit la **stabilirea caracterului de continuitate** al acestor tranzactii. Din punct de vedere fiscal, operatiunile au caracter de continuitate atunci cand ele nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, asa cum este cazul de fata.

Din comercializarea bunurilor imobile, persoana fizica a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand activitati economice.

Conform prevederilor legale sus mentionate, daca o persoana fizica desfasoara in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare cu caracter de continuitate constand in vanzarea de terenuri si constructii noi, altele decat cele utilizate in scopuri personale, acea persoana devine persoana impozabila din punct de vedere al TVA, realizand fapte de comert, asa cum prevede si Codul comercial.

Invocarea Codului Comercial din care ar rezulta ca vanzarea - cumpararea de bunuri imobile reprezinta operatiuni civile si nu comerciale nu poate fi avuta in vedere, intrucat, conform **art.1, alin.(3) din Codul fiscal** *“In materie fiscala,*

dispozitiile prezentului cod **prevaleaza** asupra oricaror prevederi din alte acte normative, in caz de conflict intre acestea aplicandu-se dispozitiile Codului fiscal.”

In ceea ce priveste **afirmatia persoanei contestatoare** referitoare la faptul ca in Codul fiscal nu exista nicio precizare explicita in legatura cu considerarea vanzarilor de imobile apartinand persoanelor fizice ca fiind activitate economica **este eronata** deoarece din cele prezentate anterior rezulta contrariul, astfel la **art.128, alin.(1) si (3)** se definesc livrarile de bunuri ce intra sub incidenta TVA, iar la **art.141, alin.(2), lit.f)** se stipuleaza inoperabilitatea scutirii la plata TVA in cazul instrainarii unei constructii noi sau a unei parti din aceasta. Pentru articolele din actul normativ mai sus citat in care referirea nu este expresa, normele codului vin si prezinta situatiile si conditiile de aplicare a prevederilor legale, ceea ce nu reprezinta adaugare la lege, ci explicitare clara a modului de aplicare a legislatiei fiscale, in cazul nostru inregistrarea in scopuri de TVA a persoanelor fizice ce obtin venituri din vanzarea de imobile. Astfel se intampla si in cazul **art.127, alin.(2)** cand Normele de aplicare a Codului fiscal la pct.3(1) ne prezinta situatiile in care veniturile obtinute de persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale nu sunt considerate obtinute din activitate economica.

Mentionam ca in contestatia sa, dl. **X considera gresit** ca in categoria persoanelor impozabile din punct de vedere al TVA specificate la art.127 nu intra si persoanele fizice care instraineaza imobile, limitand aria lor doar la producatori, comercianti si prestatori de servicii. Acesta insa **omite textul alin.(1) al art.127** care precizeaza clar ca *“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), [...]”*, deci si o persoana fizica care tranzactioneaza imobile intra sub incidenta TVA, mai putin cele care vand locuinte proprietate personala asa cum am aratat mai sus, conform pct.3(1) din Normele de aplicare a Codului fiscal.

De asemenea, precizam ca persoanele fizice au obligatia inregistrarii in scopuri de taxa daca obtin venituri din realizarea de operatiuni impozabile (in speta, tranzactii imobiliare) fara ca acestea sa imbrace o forma de organizare anume, colectand taxa pentru tranzactiile efectuate aplicand cota de TVA asupra bazei de impozitare constituita din contrapartida obtinuta in urma tranzactiilor desfasurate, si totodata deducand taxa inscrisa pe documentele de achizitie facute in scopul realizarii bunurilor instrainate (apartamente), deducere ce poate interveni doar daca beneficiarul venitului este declarat platitor de TVA.

In plus, **contribuabilul retine eronat si face conexiuni gresite** legate de precizarile legislative referitoare la impozitarea veniturilor din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal cu cele referitoare la TVA, in cazul TVA existand obligatia personala a inregistrarii in scopuri de taxa, notarul neavand cunostinta cand vanzatorul unui imobil are obligatia inregistrarii ca persoana impozabila si pentru care bunuri imobiliare instrainate trebuie sa colecteze taxa, cat si deducerile de TVA la care acesta are dreptul, taxa pe valoare adaugata fiind un impozit indirect datorat lunar ca diferenta intre taxa colectata aferenta tranzactiilor efectuate in cursul unei luni si taxa dedusa pe baza documentelor de achizitii de bunuri din cadrul aceleiasi luni, achizitii ce au concurat la realizarea bunurilor ce au facut obiectul tranzactiilor.

Se observa ca **eronat persoana fizica contestatoare face conexiuni** intre prevederi legale care nu au legatura intre ele (din Codul fiscal si Codul de procedura fiscala), astfel precizam faptul ca prevederile **art.254 si 259 sunt aferente Titlului IX “Impozite si taxe locale”**, titlu care face referire la obligatii ce sunt datorate bugetelor locale si care intra sub incidenta autoritatilor locale, iar in ceea ce priveste **art.95 din Codul de procedura fiscala**, acesta se refera la persoanele asupra carora se exercita o inspectie fiscala, ceea ce este si cazul contribuabilului a carui contestatie se solutioneaza. Referitor la prevederile **art.153, alin.(6) si (7) din Codul fiscal** la care dl. X face referire precizam ca organele fiscale au constatat, in urma inspectiei fiscale, momentul de la care acesta avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA avand la baza analizarea ansamblului situatiei si documentelor existente, si nu doar din vizualizarea unui sau mai multor contracte de vanzare-cumparare aferente tranzactiilor imobiliare.

**Sustinerea** din contestatie precum ca pentru tranzactiile imobiliare desfasurate de dl. X, acesta a achitat bugetului de stat **impozitul pe venit** aferent, conform art.77<sup>1</sup> din Codul fiscal, si deci beneficia de deducerea acestuia din baza de calcul aferenta **taxei pe valoare adaugata, este eronata**, intrucat cele doua obligatii bugetare sunt complementare, obligatia de plata pentru fiecare dintre ele fiind clar prevazuta in Codul fiscal atat la Titlul III “Impozitul pe venit”, cat si la Titlul VI “Taxa pe valoare adaugata”, pentru fiecare in parte existand prevederi distincte referitoare la modul de stabilire, retinere si virare, **art.137, alin.(2), lit.a)** stipuland clar ca in baza de impozitare a TVA sunt incluse “impozitele si taxele, daca prin lege nu se prevede altfel, [...]”.

De asemenea, **sustinerea** precum ca la data incheierii contractelor de vanzare-cumparare pentru care s-a colectat TVA (X 2007 - X 2008) Codul fiscal nu continea prevederi legale referitoare la obligatia persoanelor fizice ce efectueaza tranzactii imobiliare sa se inregistreze in scopuri de TVA si implicit sa colecteze taxa la momentul vanzarii efective deoarece cadrul legal stipuleaza aceasta obligativitate doar de la **01 ianuarie 2008, este eronata**, intrucat conform **pct.3, alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, valabil pana la **31.12.2007** (referitor la art.127, alin.(1) si (2) din Codul fiscal), mai sus citat, rezulta clar ca legiuitorul a prevazut anterior anului 2008 ca vanzarea locuintelor proprietate personala de catre persoanele fizice este considerata activitate economica doar atunci cand aceasta este desfasurata in scopul obtinerii de venituri, asa cum este cazul de fata. Faptul ca, incepand cu data de 01 ianuarie 2008 legislatia referitoare la tranzactiile imobiliare efectuate de persoanele fizice a fost imbunatatita prin explicarea mai detaliata a modului de aplicare, nu exclude faptul ca si anterior anului 2008, atat Codul fiscal, cat si Normele metodologice de aplicare contin prevederi clare referitoare la aceste tranzactii, asa cum am aratat mai sus.

Drept urmare, organele de inspectie fiscala nu au aplicat retroactiv legislatia aferenta anului 2008 si pentru perioada X 2007, asa cum se sustine in contestatie, ci au aplicat legislatia in vigoare din perioada in care au fost desfasurate tranzactiile imobiliare.

De asemenea, in ceea ce priveste **TVA deductibila** se constata ca dl. X nu beneficiaza la control de dreptul de deducere a taxei inscrisa 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 cu modificarile si completarile ulterioare.

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. Deci sustinerea d-lui X precum ca nu i s-a acordat dreptul de deducere pentru achizitiile facute ce au concurat la realizarea apartamentelor vandute 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.

Prin sustinerea din contestatie referitoare la **colectarea eronata a TVA la avansurile incasate in baza antecontractelor**, avand in vedere ca aceste acte reprezinta o promisiune ce poate fi sau nu finalizata prin livrarea efectiva, **contribuabilul confunda** exigibilitatea taxei cu faptul generator al acesteia. Astfel, faptul generator este cel prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitate si intervine la data livrarii bunurilor. De regula, exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, dar prin derogare, aceasta intervine “la data la care s-a incasat avansul, pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator”, conform prevederilor **art.134<sup>2</sup>, alin.(2), lit.b) din Codul fiscal**. Aceasta prevedere legala a dat dreptul organelor de inspectie fiscala la colectarea taxei la momentul incasarii avansurilor, si regularizarea acesteia la momentul efectuarii livrarii efective a apartamentelor.

Avand in vedere cele prezentate anterior, rezulta ca si sustinerile din contestatie referitoare la majorarile de intarziere calculate nu au baza legala, fiind legal datorate.

**Avand in vedere cele prezentate mai sus**, rezulta ca neindeplinirea de catre dl. X a obligatiilor 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 implicit 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, folosindu-se procedeul sutei marite (X lei x 19/119), conform pct.23(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

**Drept urmare**, TVA de plata in suma de **X lei** calculata la control conform prevederilor legale sus mentionate este legal datorata bugetului de stat impreuna cu majorarile de intarziere in suma de **X lei** calculate conform **art.119, alin.(1) din Codul de procedura fiscala**, drept pentru care **se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata**.



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

## **DECIDE**

**1. 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.

**2.** 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,**