

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

DECIZIA nr. 139 din X mai 2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
dl. X din com. X

Cu adresa nr.X/X.05.2010, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr.X/X.05.2010, **Ministerul Finantelor Publice - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor Bucuresti** a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **dl. X din com. 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 nedeclarate organelor fiscale nr.X din X.03.2010* intocmita de reprezentanti ai A.I.F. Prahova.

Decizia de impunere nr.X/X.03.2010 a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala partiala incheiat la data de X.03.2010 si inregistrat la organul fiscal sub nr. X/X.03.2010.

Precizam ca initial contestatia a fost inregistrata la D.G.F.P. Prahova - A.I.F. Prahova sub nr.X/X.04.2010, dosarul contestatiei fiind transmis spre competenta solutionare catre Ministerul Finantelor Publice - **Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor Bucuresti** cu acelasi numar in data de X.04.2010. Dosarul a fost retransmis organelor de solutionare a contestatiilor din cadrul **Directia Generala a Finantelor Publice Prahova** ca urmare a modificarii prevederilor legale din Codul de procedura fiscala, asa cum au fost ele precizate la art.26 din **O.U.G. Nr.39/21.04.2010**, respectiv competenta organelor teritoriale in solutionarea contestatiilor avand ca obiect impozite si taxe in cuantum de **pana la 3.000.000 lei**.

DI. X are domiciliul in com. ..., sat ..., nr...., jud. Prahova, are CNP nr.... si este posesor al actului de identitate cu seria PH, nr.... eliberat de Politia mun. X la data de X.05.2003.

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

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

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.04.2010, iar contestatia a fost depusa si inregistrata la D.G.F.P. Prahova - A.I.F. Prahova sub nr. X/X.04.2010.

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

I. - Sustinerile persoanei contestatoare sunt urmatoarele:

"[...] De fapt, se au in vedere actele incheiate de persoane juridice al caror obiect de activitate il reprezinta operatiunile economice enumerate in art.127, alin.(2), cat si cele ale

persoanelor fizice care desfasoara activitati economice cu caracter profesional, adica ale comerciantilor.

Aceasta imprejurare rezulta din folosirea expresiei "cu caracter de continuitate".

Contractele de vanzare-cumparare care au ca obiect imobile nu au nici caracter de continuitate si nici nu pot fi considerate fapte de comert, de natura a atrage aplicabilitatea dispozitiilor legale mentionate.

Astfel, contractele de vanzare-cumparare de terenuri sunt acte cu executare dintr-o data care, chiar daca sunt intr-un numar mai mare nu pot da activitatii un caracter de continuitate ci eventual de repetabilitate.

De asemenea, potrivit art.3 din Codul comercial obiectul vanzarii-cumpararii comerciale il formeaza numai produsele, marfurile si titlurile de credit, adica bunurile mobile ceea ce conduce la concluzia ca, in opinia legiutorului, contractele de vanzare-cumparare de bunuri imobile reprezinta operatiuni civile si nu comerciale.

Au caracter comercial doar vanzarea sau inchirierea de bunuri imobile daca ele fac parte din fondul de comert.

Or, subsemnatul am incheiat o serie de tranzactii imobiliare, in decursul a doi ani, fara ca aceste operatiuni sa aiba un caracter profesional, ceea ce conduce la concluzia ca actele de vanzare-cumparare ce vizeaza imobile, daca nu au fost incheiate de o persoana care are un astfel de obiect de activitate, nu pot fi supuse TVA-ului.

Aceasta interpretare se desprinde si din faptul ca legiutorul a inteles sa reglementeze separat in cursul anului 2009, in art.127, alin.(2¹) situatia persoanelor fizice care tranzactioneaza bunuri imobile.

Astfel, potrivit acestui din urma text de lege "Situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme".

Insa, acest articol produce efecte doar de la 1 ianuarie 2010, fiind introdus recent in Codul fiscal, ceea ce conduce la concluzia ca nu se poate aplica retroactiv, in perioada 2007 - 2009 cand am incheiat tranzactii imobiliare.

Mai mult, prin Hotararea de Guvern nr.1620/2009 publicata in Monitorul Oficial nr.927/31.12.2009 s-au instituit normele metodologice de aplicare a acestui text de lege, dandu-se mai multe detalii referitoare la aplicarea acestuia.

Astfel, doar pentru tranzactiile imobiliare incheiate de persoane fizice dupa 01.01.2010, care depasesc un anumit plafon, se plateste TVA.

De aceea, organul fiscal nu poate aplica legea retroactiv, pentru operatiuni pe care le-am desfasurat in perioada 2006-2009, cand vanzarile de imobile nu erau supuse TVA-ului.

In sens contrar, aceasta incalca dispozitiile art.15 din Constitutia Romaniei potrivit cu care "legea dispune doar pentru viitor cu exceptia legii penale mai favorabile".

La data incheierii contractelor de vanzare-cumparare singurul impozit care se platea pe tranzactii era impozitul pe venit, contributie pe care am achitat-o in conditiile legale, prin stopaj la sursa.

Dupa cum rezulta din dispozitiile art.77¹ din Codul fiscal "La transferul dreptului de proprietate si al dezmembrarilor acestuia, prin acte juridice intre vii asupra constructiilor de orice fel si a terenurilor aferente acestora, precum si asupra terenurilor de orice fel fara constructii, contribuabilii datoreaza un impozit care se calculeaza astfel [...]"

Iar alineatele urmatoare prevad exceptiile, conditiile, modalitatea de calcul a impozitului pe venit din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal. [...]"

Astfel, apreciez ca, potrivit legislatiei fiscale in vigoare in perioada 2006-2009, nu datoram nimic alta contributie la bugetul de stat, astfel incat, de buna-credinta fiind, nu m-am inregistrat ca platitor de TVA.

[...], solicit: - anulara Deciziei de impunere nr.X/X.03.2010 [...]"

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:

“[...] Conform adresei nr.X/X.01.2010 emisa de Administratia Finantelor Publice a Comunei Puchenii Mari, inregistrata la A.I.F. Prahova sub nr.X/X.02.2010, s-a constatat ca d-nul X nu figureaza inregistrat ca platitor de taxa pe valoare adaugata pana la data inceperii prezentului control.[...]

Potrivit aplicatiei “Decter Imob”, prin care sunt monitorizate tranzactiile imobiliare, listata de organul fiscal competent, respectiv A.F.P.C. Puchenii Mari si transmisa prin adresa nr.X/X.12.2009, inregistrata la A.I.F. Prahova sub nr.X/X.01.2010 [...], d-nul X a derulat, in perioada 2007-2009, in calitate de vanzator un numar de X tranzactii imobiliare, dupa cum urmeaza:

- in anul 2007, d-nul X a avut calitatea de vanzator intr-un numar de X tranzactii imobiliare. [...]

- in anul 2008 d-nul X a avut calitatea de vanzator intr-un numar de X tranzactii imobiliare. Urmare verificarii contractelor de vanzare cumparare [...], s-a constatat ca fata de “situatia contractelor incheiate in anul 2008” emisa cu aplicatia “Decter Imob” un numar de X contracte au fost dublate [...], constatandu-se ca in realitate d-nul X a avut calitatea de vanzator intr-un numar de X tranzactii imobiliare.

- in anul 2009 [...] d-nul X nu figureaza cu tranzactii imobiliare derulate in calitate de vanzator, inasa acesta a prezentat un contract derulat in luna august 2009 [...].

A) D-nul X a derulat un numar de X tranzactii imobiliare, dintre care X in 2007, X in 2008 si una in 2009, astfel:

- 1) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.05.2007 [...]
- 2) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.05.2007 [...]
- 3) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.02.2008 [...]
- 4) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.03.2008 [...]
- 5) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.06.2008 [...]
- 6) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.08.2008 [...]
- 7) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.09.2008 [...]
- 8) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.10.2008 [...]
- 9) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.12.2008 [...]
- 10) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.08.2009 [...].

B) Tranzactiile imobiliare derulate de d-nul X, sunt operatiuni impozabile deoarece indeplinesc cumulativ, conditiile prevazute de art.126, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, [...]

De asemenea, asa cum reiese din contractele de vanzare cumparare incheiate in calitate de vanzator de d-nul X, locul de livrare a bunurilor tranzactionate a fost in Romania, pe teritoriul administrativ al judetului Prahova. [...]

Astfel, s-a constatat ca **d-nul X este persoana impozabila** din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata, intrucat conform contractelor de vanzare cumparare puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, in perioada februarie 2008 - august 2009, acesta a derulat in calitate de vanzator un numar de X tranzactii imobiliare cu constructii noi, precum si cu terenuri intravilane si extravilane achizitionate incepand cu anul 2005, deruland in acest mod o activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate. [...]

Pentru operatiunile taxabile din Romania, persoana impozabila este obligata la plata taxei in baza art.150, alin.(1), lit.a) din Codul fiscal [...]

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.

Astfel, prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.05.2007 [...] d-nul X ii vinde d-lui X un teren curti constructii in suprafata de X mp situat in intravilanul comunei X, [...] cu pretul de X lei.

Operatiunea, nu este taxabila din punct de vedere al TVA deoarece, nu are caracter economic, fiind conform contractelor de vanzare cumparare puse la dispozitia organelor fiscale, prima tranzactie imobiliara derulata de d-nul X, imobilul in cauza fiind , dupa cum a declarat verbal d-nul X, construit in scopul de a fi locuit de catre acesta si familia sa [...]

Tot in luna mai 2007, prin contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr.X/X.05.2007 [...], d-nul X vinde catre S.C. X S.R.L. X un teren intravilan situat in Municipiul X, [...], in suprafata totala de X mp, cu pretul de X lei. Conform schitei cadastrale anexata la contract, terenul avea la data operatiunii categoria de folosinta "arabil". Deoarece, in anul 2007 contribuabilul nu a realizat si alte operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoare adaugata cu drept de deducere, **nu avea obligatia inregistrarii in scopuri de taxa**, desi inca de la prima tranzactie imobiliara desfasurata ca activitate economica, a depasit plafonul de scutire de la plata taxei, in suma de 119.000 lei. [...]

Asadar, printr-o interpretare "per a contrario" daca persoana impozabila realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica numai operatiuni **scutite** de taxa pe valoare adaugata **fara drept de deducere**, nu are obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA. [...]

Totusi, conform art.152, alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, valoarea tranzactiilor, respectiv suma de X lei, participa la constituirea cifrei de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea plafonului de scutire de 35.000 euro [...]

Astfel, desi d-nul X a depasit plafonul de scutire urmare tranzactiei imobiliare derulata prin contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr.X/X.05.2007 [...], avea obligatia, conform art.153, alin.(1), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA. Deoarece operatiunea efectuata la inceputul anului 2008 este scutita din punct de vedere al TVA, obligatia privind inregistrarea in scop de taxa a intervenit la data de X.X.2008, devenind astfel in fapt, platitor de TVA incepand cu data de X.X.2008. [...]

Dupa data de X.X.2008, data de la care contribuabilul datora TVA pentru operatiunile taxabile, d-nul X a efectuat, un numar de X tranzactii imobiliare cu constructii noi, operatiuni supuse TVA.

Astfel, in baza contractelor de vanzare cumparare enumerate anterior, d-nul X a derulat in perioada X.06.2008 - X.08.2009 tranzactii imobiliare cu constructii noi si terenuri aferente acestora in suma totala de X lei.

1.1 Taxa pe valoare adaugata colectata [...]

Din documentele verificate, respectiv fotocopiile contractelor de vanzare cumparare, prezentate organelor de inspectie fiscala, in perioada X.X.2008 (data de la care contribuabilul a devenit in fapt platitor de TVA)-X.X.2009, contribuabilul a derulat tranzactii imobiliare, care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoare adaugata printr-un numar de X contracte de vanzare cumparare [...] a caror valoare totala este de X lei reprezentand venituri cu caracter de continuitate.

Avand in vedere prevederile referitoare la pretul vanzarii inscrise in contractele de vanzare cumparare, prin care nu se precizeaza ca pretul vanzarii imobilelor (constructii noi si terenuri) include si taxa si faptul ca la data efectuarii tranzactiilor d-nul X nu era inregistrat platitor de TVA, astfel incat pretul vanzarii nu putea contine TVA , conform art.140, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la control s-a calculat cu cota de 19% taxa pe valoare adaugata datorata bugetului consolidat al statului, in suma de X lei [...], aferenta veniturilor in suma de X lei [...], realizate din tranzactiile cu bunuri imobile in perioada iunie 2008 - august 2009.

Referitor la valoarea asupra careia s-a aplicat TVA, aceasta este constituita conform art.137, alin.(1), lit.a) din Codul fiscal, [...] respectiv asupra sumei preturilor de vanzare din contractele de vanzare cumparare incheiate de d-nul X, in valoare totala de X lei, avandu-se in vedere si punctul 23, alin.(1) din H.G. nr.44/2004, normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, [...]

Fata de cele prezentate, la control s-a procedat la stabilirea TVA datorata bugetului general consolidat al statului, prin aplicarea cotei de 19%, la data autentificarii antecontractelor, asupra avansurilor incasate, si asupra diferentelor dintre preturile totale ale tranzactiilor si valoarea avansurilor, la data autentificarii contractelor de vanzare cumparare.

In vederea stabilirii TVA datorata pentru fiecare perioada, deoarece parte din contractele de vanzare-cumparare a fost incasata in avans, iar preturile din antecontracte au fost exprimate in euro, la control s-a procedat la determinarea sumelor incasate in avans conform antecontractelor mentionate la cursul euro al BNR din data cand acestea au fost autentificate la notar, conform art.139, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, [...]

1.2 Taxa pe valoare adaugata deductibila

Deoarece d-nul X nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA in termenul prevazut de lege, respectiv in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau a depasit plafonul de scutire de la plata TVA, avand in vedere prevederile art.153, alin.(1), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare [...], pentru perioada aprilie 2008 - august 2009, la control nu s-a acordat drept de deducere a TVA.

Persoana impozabila X are dreptul sa ajusteze taxa pe valoare adaugata in primul decont depus dupa inregistrare sau, dupa caz, intr-un decont ulterior conform Titlului VI-pct.62, alin.(4), lit.b) si alin.(5) din H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, [...]

In consecinta, asa cum s-a mentionat anterior, la control s-a procedat la stabilirea doar a TVA colectata, aferenta perioadei aprilie 2008 - august 2009.

1.3 T.v.a. de plata/t.v.a. de recuperat

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

- t.v.a. de plata X lei;
- accesorii X lei.

Precizam ca majorarile de intarziere au fost calculate de la data de X.07.2008, inclusiv pentru tva aferenta sumelor incasate in avans, pana la data de X.02.2010. [...]"

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 mai 2007- august 2009.

In fapt, d-nul X a cumparat in anii 2005, 2007 si 2009 terenuri situate in diverse localitati, unele cu constructii amplasate pe ele, de la diferite persoane fizice, aceste achizitii fiind efectuate pe baza de contracte de vanzare-cumparare autentificate notarial. Ulterior, in perioada mai 2007-august 2009 dl. X a derulat in calitate de vanzator X tranzactii imobiliare pe baza de contracte de vanzare-cumparare autentificate notarial cu diverse persoane fizice in calitate de cumparatori, obiectul acestor contracte reprezentandu-l terenurile construibile, cat si un teren arabil, bunuri achizitionate asa cum am precizat anterior.

Astfel, in perioada verificata s-a constatat ca dl. X a efectuat X tranzactii imobiliare, din care X tranzactii in anul 2007, X tranzactii in anul 2008 si X tranzactie in anul 2009 in valoare totala de **X lei**, dupa cum urmeaza:

- 1.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.05.2007 - X mp, teren curti constructii - pret de vanzare X lei;
- 2.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.05.2007 - X mp, teren intravilan - pret de vanzare X lei;
- 3.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.02.2008 - X mp, teren arabil - pret de vanzare X lei;
- 4.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.03.2008 - X mp, teren-drum de acces - pret de vanzare X lei;

5.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.06.2008 - X mp, teren curti constructii si alte trei terenuri alaturate in suprafata de X mp; X mp si, respectiv X mp - pret de vanzare X lei;

6.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.08.2008 - X mp, teren curti constructii, cladire cu destinatia de birouri situata pe acest teren, precum si alte doua terenuri invecinate in suprafata de X mp si, respectiv X mp - pret de vanzare X lei, din care achitat in avans X lei, reprezentand echivalentul a X euro la curs de X lei/euro, conform antecontractului de vanzare autentificat sub nr.X/X.06.2008;

7.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.09.2008 - X mp, teren curti constructii si constructiile situate pe acesta (birouri si garaj), precum si alte trei terenuri alaturate in suprafata de X mp; X mp si, respectiv X mp - pret de vanzare X lei, din care achitat in avans X lei, reprezentand echivalentul a X euro la curs de X lei/euro, conform antecontractului de vanzare autentificat sub nr.X/X.07.2008;

8.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.10.2008 - X mp, teren curti constructii si constructiile situate pe acesta (birouri si garaj), precum si alte trei terenuri alaturate in suprafata de X mp; X mp si, respectiv X mp - pret de vanzare X lei, din care achitat in avans X lei, reprezentand echivalentul a X euro la curs de X lei/euro, conform antecontractului de vanzare autentificat sub nr.X/X.09.2008;

9.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.12.2008 - X mp, teren curti constructii cu constructiile (locuinta si anexa) situate pe acest teren - pret de vanzare X lei, din care achitat in avans X lei, reprezentand echivalentul a X euro la curs de X lei/euro, conform antecontractului de vanzare autentificat sub nr.X/X.11.2008;

10.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.08.2009 - X mp, teren curti constructii cu locuinta amplasata pe acest teren - pret de vanzare X lei, din care achitat in avans X lei, reprezentand echivalentul a X euro la curs de X lei/euro, conform antecontractului de vanzare autentificat sub nr.X/X.05.2009.

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 si intrucat valoarea tranzactiilor a depasit plafonul de scutire de TVA de 35.000 Euro (119.000 lei), la control s-a stabilit ca acesta avea obligatia de a se inregistra ca platitor in scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal dupa depasirea plafonului de scutire, respectiv pana in data de X.X.2008, devenind in fapt platitor de TVA incepand cu data de X.X.2008, data de la care a mai efectuat 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), lit.a), art.140, alin.(1), art.141, alin.(2), lit.f) si art.153, alin.(1), lit.b) 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 dupa data de X.X.2008 (X lei x 19%), precum si majorari de intarziere aferente in suma de **X lei** calculate pentru perioada X.07.2008-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 mai 2007-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.

Constatările 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 persoana contestatoare si de catre birourile notariale 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** la care a fost obligata, intrucat nu a desfasurat activitati de natura sa atraga plata de TVA dupa cum rezulta din coroborarea dispozitiilor art.126 cu ale art.127 din Codul fiscal.

Se precizeaza astfel ca au fost incheiate contracte de vanzare-cumparare, al caror obiect il reprezinta imobile, ceea ce inseamna ca activitatea desfasurata nu are caracter de continuitate, fiind acte cu executare dintr-o data care, desi sunt intr-un numar mai mare nu pot da activitatii un caracter de continuitate, ci eventual de repetabilitate, iar potrivit art.3 din Codul comercial rezulta ca operatiunile cu astfel de bunuri nu au caracter comercial, ci civil.

Se mai sustine si faptul ca in cauza nu sunt aplicabile prevederile H.G. nr.1620/2009, publicata in M.O. nr.927/31.12.2009, act normativ aplicabil incepand cu 01.01.2010.

* **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 mai 2007-august 2009 **X tranzactii imobiliare** in valoare totala de **X lei** constand in vanzarea catre persoane fizice de terenuri construibile sau de terenuri cu constructii amplasate pe ele, din care valoarea impozabila incasata aferenta a **X tranzactii** desfasurate in perioada iunie 2008 - august 2009 a fost 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 depasit plafonul de scutire de TVA odata cu efectuarea tranzactiei imobiliare autentificata sub nr.X/X.05.2007, dar tinand cont de faptul ca operatiunea efectuata la inceputul anului 2008 este scutita din punct de vedere al taxei si fara drept de deducere (vanzare teren extravilan), dl. X a devenit platitor de TVA incepand cu **X.X.2007**, valoarea incasata dupa aceasta data pentru care se datoreaza taxa fiind in suma de **X lei**.

Drept urmare, pentru cele X tranzactii efectuate in perioada iunie 2008 - august 2009, 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 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 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, **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 celor X tranzactii imobiliare desfasurate de dl. X in perioada iunie 2008 - august 2009.

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 cumurmeaza:*

b) daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art.152, alin.(1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon; [...]”

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** dupa depasirea plafonului de scutire, **urmare vanzarii bunurilor imobiliare pe teritoriul Romaniei** (terenuri constructibile si constructii noi), **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 colecteze si sa plateasca bugetului de stat TVA** pentru activitatea desfasurata.

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 terenuri constructibile si constructii noi in perioada martie 2008 - august 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.”*

De asemenea, **sustinerea** precum ca la data incheierii contractelor de vanzare-cumparare (2007-2009) Codul fiscal nu continea prevederi referitoare la obligatia persoanelor fizice ce efectueaza tranzactii imobiliare sa se inregistreze in scopuri de TVA si implicit la colectarea taxei la momentul vanzarii efective, deoarece cadrul legal stipuleaza acesta obligativitate doar din **01 ianuarie 2010, este eronata**, intrucat din **pct.3, alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, valabil pana la **31.12.2009** (referitor la art.127, alin.(1) si (2) din Codul fiscal) mai sus citat, rezulta clar ca legiuitorul a prevazut anterior anului 2010 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 2010 legislatia referitoare la tranzactiile imobiliare efectuate de persoanele fizice a fost imbunatatita, nu exclude faptul ca si anterior anului 2010, 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 anului 2010 pentru anii 2006 - 2009, asa cum se sustine in contestatie, ci au aplicat legislatia in vigoare din perioada in care au fost desfasurate tranzactiile imobiliare.

Sustinerea ca pentru tranzactiile imobiliare desfasurate de dl. X, acesta a achitat bugetului de stat **impozitul pe venit** aferent, conform art.77¹ din Codul fiscal, si deci nu mai datoreaza si **taxa pe valoare adaugata**, este eronata, intrucat cele doua obligatii bugetare nu se exclud una pe cealalta, ci obligatia de plata pentru fiecare dintre ele este clar prevazuta in Codul fiscal atat la Titlul III Impozitul pe venit, cat si la Titlul VI Taxa pe valoare adaugata.

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 aceasta nu a fost inregistrata in scopuri de TVA , drept pe care il poate exercita ulterior, dupa cum este precizat la **pct.62, alin.(4), 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.

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, 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 ($X \text{ lei}$ TVA stabilita la control - $X \text{ lei}$ TVA datorata) si **X lei** majorari de intarziere aferente ($X \text{ lei}$ majorari calculate la control - $X \text{ lei}$ majorari datorate), **se va admite contestatia** formulata, ca urmare a aplicarii procedeului 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,