

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

**DECIZIA nr. 124 din X mai 2010**  
**privind solutionarea contestatiei formulata de**  
**dl. X din X**

Cu adresa nr.X/X.04.2010, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr.X/X.04.2010, **Directia Generala a Finantelor Publice Prahova - Activitatea de Insectie 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.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.

**DI. X** are domiciliul in com. ..., sat ..., nr...., jud. Prahova, are CNP nr.X si este posesor al actului de identitate cu seria PH, nr.X eliberat de Politia mun. X la data de X.04.2000.

**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.03.2010, 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 societatii 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 legiuitorului, 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 legiuitorul a inteles sa reglementeze separat in cursul anului 2009, in art.127, alin.(2<sup>1</sup>) 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 2007-2009, 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.77<sup>1</sup> 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 2007-2009, nu datoram nicio 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.02.2010 emisa de Administratia Finantelor Publice a Comunei Brazi, 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 "Listei nominale beneficiar de venit cf.declaratiei 208",pusa la dispozitia organelor de control de A.F.P.C. Brazi prin adresa nr.X/X.12.2009, inregistrata la A.I.F. Prahova sub nr.X/X.12.2009 [...], d-nul X a derulat, in perioada 2007-2009, in calitate de vanzator un numar de X tranzactii imobiliare, in valoare totala de X lei, 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 in X tranzactie imobiliara. [...], urmare verificarii contractelor de vanzare cumparare [...], s-a constatat ca acesta a derulat un numar de 3 (trei) tranzactii imobiliare [...]

- in anul 2009 d-nul X a avut calitatea de vanzator intr-un numar de X tranzactii imobiliare [...]

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

- 1) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.01.2007 [...]
- 2) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.01.2007 [...]
- 3) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.01.2007 [...]
- 4) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.02.2007 [...]
- 5) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.03.2007 [...]
- 6) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.03.2007 [...]
- 7) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.10.2007 [...]
- 8) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.01.2008 [...]
- 9) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.01.2008 [...]
- 10) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.09.2008 [...]
- 11) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.01.2009 [...]
- 12) prin contractul de vanzare cumparare autentificat [...] sub nr.X/X.02.2009 [...]

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 ianuarie 2007-februarie 2009, acesta a derulat in calitate de vanzator un numar de X tranzactii imobiliare. Dintre acestea, un numar de X au avut ca obiect constructii noi, si/sau terenuri construibile achizitionate [...], iar o tranzactie a avut ca obiect un apartament, dobandit de d-nul X prin cumparare [...]

De altfel, prin nota explicativa data [...], d-nul X arata ca "in anul 2006, am cumparat mai multe loturi de teren pe care le-am alipit si dupa aceea am facut un PUZ, le-am scos din circuitul agricol, iar in 2007 le-am vandut ca terenuri intravilane, iar pe unele loturi am construit case si ulterior am vandut".

S-a retinut ca in perioada 2006-2009, prin modul in care s-a procedat, familia X a intreprins operatiuni 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.

Avand in vedere acordul d-lui X [...], prevederile art.127, alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si faptul ca livrarea de bunuri detinute in coproprietate de sotii X nu poate fi o decizie independenta a unuia dintre soti, fiind necesare acordul si semnatura celuilalt pentru efectuarea livrarii, coproprietarul care urmeaza sa indeplineasca obligatiile ce-i revin din punct de vedere al TVA pentru livrarea unui imobil, respectiv d-nul X, actioneaza in numele familiei si nu in nume propriu. Prin urmare, plafonul prevazut la art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare pentru determinarea obligatiei de inregistrare in scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, va fi analizat la nivelul asocierii.

Avand in vedere ca operatiunile, au caracter de continuitate, si faptul ca d-nul X a desfasurat activitati economice (tranzactii imobiliare) care sunt taxabile din punct de vedere al TVA, contribuabilul avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, dupa depasirea

plafonului de scutire de la plata TVA de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei, prevazut la art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

D-nul X a efectuat in numele familiei sale in lunile ianuarie-februarie 2007, un numar de X tranzactii imobiliare, toate cu terenuri construibile, in valoare totala de X lei, depasind astfel, urmare tranzactiei imobiliare derulata prin contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr.X/X.02.2007[...], plafonul de scutire de la plata TVA de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei. Astfel, contribuabilul 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 pana la data de X.X.2007, devenind astfel in fapt, platitor de TVA incepand cu data de X.X.2007.

### **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.2007 (data de la care contribuabilul a devenit in fapt platitor de TVA)-X.02.2009, 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 octombrie 2007-februarie 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, pentru tranzactii imobiliare taxabile, 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 contractelor de vanzare cumparare.

In vederea stabilirii TVA, din contractele care au fost exprimate in euro, la control s-a procedat la determinarea sumelor in lei prin transformare la cursul euro al BNR din data cand acestea au fost autentificate la notar. [...]

### **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 ianuarie 2007-februarie2009, la control nu s-a acordat drept de deducere a TVA.

Incepand cu X.X.2010, 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 ianuarie 2007-februarie 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.11.2007 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 ianuarie 2007- februarie 2009.

In fapt, sotii X au cumparat in anul 2006 terenuri situate in extravilanul comunei X de la diverse persoane fizice, terenuri care au fost scoase din circuitul agricol, au fost parcelate, pe unele din aceste parcele fiind amplasate constructii noi, iar in anul 2008 au cumparat un apartament situat in orasul X, aceste achizitii fiind efectuate pe baza de contracte de vanzare-cumparare autentificate notarial. Ulterior, in perioada ianuarie 2007-februarie 2009 sotii X au derulat in calitate de vanzatori 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 sau terenuri cu constructii noi, cat si apartamentul sus mentionat, 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 tranzactii 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.01.2007 - X mp, teren curti constructii - pret de vanzare X lei;

2.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.01.2007 - X mp, teren curti constructii - pret de vanzare X lei;

3.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.01.2007 - X mp, teren curti constructii - pret de vanzare X lei;

4.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.02.2007 - X mp, teren curti constructii - pret de vanzare X lei;

5.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.03.2007 - X mp, teren curti constructii - pret de vanzare X lei;

6.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.03.2007 - X mp, teren curti constructii - pret de vanzare X lei;

7.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.10.2007 - X mp, teren curti constructii - pret de vanzare X lei;

8.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.01.2008 - X mp, teren curti constructii cu constructie neterminata amplasata pe acest teren - pret de vanzare X lei;

9.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.01.2008 - X mp, teren curti constructii cu constructie neterminata amplasata pe acest teren - pret de vanzare X lei;

10.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.09.2008 - X mp, teren curti constructii cu locuinta amplasata pe acest teren - pret de vanzare X lei;

11.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.01.2009 - apartament situat in X - pret de vanzare X lei;

12.- contract de vanzare-cumparare autentificat de B.N. "X" sub nr.X/X.02.2009 - X mp, teren curti constructii cu locuinta amplasata pe acest teren - pret de vanzare X lei.

Intrucat operatiunile efectuate de contribuabil in Romania, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate se incadreaza in categoria operatiunilor cuprinse in sfera de aplicare a TVA conform art.126, alin.(1) din Codul fiscal 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.2007, devenind in fapt platitor de TVA incepand cu data de X.X.2007, data de la care a mai efectuat 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 contractele de vanzare-cumparare analizate (X lei x 19%), precum si majorari de intarziere aferente in suma de **X lei** calculate pentru perioada X.11.2007-X.02.2010, in baza art.119, alin.(1) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizat.

Prin actul de control se precizeaza ca pentru perioada verificata, respectiv ianuarie 2007-februarie 2009, dl. X nu a fost inregistrat ca persoana fizica autorizata, nu figureaza ca platitor de TVA in evidentele organelor fiscale si nu a condus evidenta fiscala si contabila privind TVA.

Constatarile din Raportul de inspectie fiscala partiala nr.X/X.03.2010 s-au realizat, pe de-o parte, pe baza 'Listei nominale beneficiar de venit conform declaratiei 208' pusa la dispozitie de A.F.P.C. X, precum si pe baza contractelor de vanzare-cumparare puse la dispozitia organelor de control de persoana contestatoare.

\* 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 ianuarie 2007-februarie 2009 **X tranzactii imobiliare** constand in vanzarea catre persoane fizice de terenuri construibile sau terenuri cu constructii noi si a unui apartament, valoarea incasata fiind de **X lei**, activitatea avand caracter de continuitate care intra in sfera de aplicare a TVA, fara a se inregistra ca persoana fizica autorizata care desfasoara activitati economice in mod independent si **fara a solicita inregistrarea ca persoana impozabila in scopuri de TVA.**

S-a constatat ca persoana fizica contestatoare a depasit plafonul de scutire de TVA odata cu efectuarea tranzactiei imobiliare autentificata sub nr.X/X.02.2007, devenind platitoare 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 tranzactiile efectuate organele de inspectie fiscala au colectat TVA in cota de **19%** in suma de **X lei** (X lei x 19%), 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 [...]*

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 a fi desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile, **exceptie** facand situatiile in care se constata ca **activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate**, in atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.

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

**“Inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA**

ART.153

*(1) Persoana impozabila care are sediul activitatii economice in Romania si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe 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:*

*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; [...]*”

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca d-lui X i se aplica toate prevederile legale sus mentionate care dovedesc faptul ca **acesta avea obligatia sa se inregistreze la organul fiscal teritorial ca platitor de TVA dupa depasirea plafonului de scutire, urmare vanzarii bunurilor imobiliare, activitate economica din care persoana fizica contestatoare a obtinut venituri cu caracter de continuitate** prin efectuarea celor X tranzactii imobiliare.

**Sustinerile** d-lui X, precum ca din punct de vedere juridic tranzactiile efectuate reprezinta operatiuni cu caracter civil, fiind incheiate acte cu executare dintr-o data, ce pot avea caracter de repetabilitate in functie de numarul acestora si nu continuitate, **nu au relevanta**, deoarece din punct de vedere fiscal, asa cum am prezentat anterior, conform prevederilor legale precizate, persoana fizica contestatoare este o persoana impozabila ca urmare a desfasurarii unei activitati economice in mod continuu prin perfectarea celor X tranzactii imobiliare constand in vanzarea catre persoane fizice de terenuri construibile sau terenuri cu constructii noi si a unui apartament.

De asemenea, **sustinerea** precum ca la data incheierii contractelor de vanzare-cumparare (2007-2009) Codul fiscal nu continea prevederile 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.

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

Neindeplinirea obligatiilor sus mentionate de catre dl. X a condus la stabilirea de catre organele de inspectie fiscala a diferentei de TVA 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 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 procedurii sutei marite, asa cum am aratat mai sus.

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

#### **DECIDE**

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

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

**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 Tribunalului Prahova.

**DIRECTOR COORDONATOR,**