

DECIZIA NR.91/ .07.2010  
privind solutionarea contestatiei formulate de  
d-na xxxxxxxxxxxx cu domiciliul in xxxxxxxx

Direcția Generală a Finantelor Publice xxxx a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 R cu solutionarea contestatiei formulate de d-na xxxxxx, impotriva Deciziei de impunere nr.xxx/25.05.2010 emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala xxxxx.

Contestația a fost formulată prin avocat în termenul impus de art 207 din OG 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala , fiind înregistrată la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr.xxx/10.06.2010 iar la DGFPxxxx sub nr.xxx/15.06.2010.

Decizia de impunere nr. xxx/25.05.2010 si Raportul de Inspectie Fiscala au fost comunicate petentei in data de 27.05.2010, iar la dosarul contestatiei a fost depusa imputernicirea avocatiala.

Suma total contestata este de xxxxxxx lei si reprezinta ;

- xxxxxxx lei TVA stabilit suplimentar
- xxxxxxx lei majorari de intarziere TVA

I Prin contestatia depusa , petenta solicita:

- anulara deciziei de impunere xxx / 25.05.2010 si a Dispozitiei nr.xxx/25.05.2010 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Petenta invoca in sustinerea contestatiei urmatoarele:

- in fapt prin actele administrativ fiscale atacate se retine ca persoana fizica xxxxx impreuna cu sotul xxxxx au efectuat in perioada 01.09.2007-31.12.2009 un numar de xxx tranzactii imobiliare, respectiv vanzarea a xxx de apartamente noi, care au fost dobandite prin construire si vanzarea a doua terenuri de constructii dobandite prin cumparare.

- aceste tranzactii sunt considerate de organul de inspectie fiscala ca fiind operatiuni economice ce intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, pentru care s-au stabilit obligatii privind taxa pe valoarea adaugata si majorari de intarziere incepand cu data de 01.09.2007.

- sub aspectul calcularii tva si a majorarilor de intarziere actele atacate sunt netemeinice si nelegale intrucat :

1. Codul fiscal de la data intrarii in vigoare 01.01.2004 si pana la 01.01.2010 nu a reglementat situatiile in care persoanele fizice care incheie contracte de vanzare cumpara-

re de bunuri mobile din patrimoniul personal devin persoane impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

2. vanzarea de bunuri imobile din patrimoniul personal, in anii 2007-2009 nu era impozabila in scopuri de tva, conform Codului fiscal art. 127 alin. 1

3. incheierea de contracte de vanzare cumparare de locuinte proprietate personala nu constituie activitate economica cu caracter de continuitate.

4. vanzarea de bunuri imobile in perioada 2007-2009 am efectuat-o in calitate de sot si sotie si nu ca comercianti.

5. Sub aspectul calcularii TVA si majorari de intarziere,actele atacate sunt netemeinice si nelegale.

**II.** In decizia de impunere ce face obiectul contestatiei, organul de control mentioneaza la cap. " Motivul de fapt " urmatoarele :

- pe baza contractelor de vanzare cumparare, autorizatiei de constructie si a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor, in vederea determinarii starii de fapt fiscale, in conformitate cu prevederile titlului VI – taxa pe valoarea adaugata din Legea 571/2003 R in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007 si HG 44/2004, rezulta urmatoarele :

a) cele xxx apartamente au fost construite in vederea revanzarii, respectiv in scopul obtinerii de venituri, operatiunile derulate de catre persoana fizice xxxx impreuna cu sotia xxxxxx, intra in categoria activitatilor economice cu caracter de continuitate, exemplificata prin frecventa tranzactiilor:

- in anul 2007 au fost efectuate un numar de xxx tranzactii imobiliare a caror valoare totala este in suma de xxxxxx lei.
- in anul 2008 au fost efectuate un numar de xxx tranzactii imobiliare a caror valoare totala este in suma de xxxxxx lei.
- in anul 2009 au fost efectuate un numar de xxx tranzactii imobiliare a caror valoare totala este in suma de xxxxxxxx lei.

Activitatea economica se considera inceputa in momentul in care persoana fizice xxxxxxxx impreuna cu sotia xxxxx,intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate,sa angajeze investitii si anume incepand cu anul 2006 odata cu obtinerea primei autorizatii de construire ( nr. xxxxx/11.08.2006 )

Operatiunile privind vanzarile de apartamente derulate de persoana fizica xxxx impreuna cu sotia xxxxxx, sunt cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata intrucat :

- prin vanzare apartamentele respective trec din proprietatea vanzatorului in cea a cumparatorului, deci are loc o livrare de bunuri
- operatiunile au avut loc pe teritoriul Romaniei
- dl xxxxx I si sotia xxxxx sunt persoane impozabile acestea desfasurand o activitate economica.
- vanzarea de apartamente constituie activitate economica, operatiuni ce indeplinesc cumulativ conditiile prevazute de Legea 571/2003.

Avand in vedere ca apartamentele vandute sunt bunuri detinute in coproprietate ,din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata privind stabilirea plafonului de scutire de tva,tranzactiile imobiliare – vanzarea de apartamente- efectuate de cei doi soti, vor fi analizate ca reprezentand o forma de asociere in scopuri comerciale fara personalitate juridica.

Contribuabilul depaseste plafonul de TVA de 35.000 eur ( 119.000 lei ) dupa prima tranzactie efectuata in luna iulie 2007, pretul convenit de parti fiind de xxxxx lei, fapt pentru care persoana impozabila xxxx si sotia xxxxx avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA pana cel tarziu in data de 10 august 2007,devenind platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.09.2007 .

Datorita faptului ca nu s-a inregistrat ca platitor de tva, persoana impozabila nu a respectat prevederile din Legea 571/2003.

Deasemenea dupa data de 01.02.2008 contribuabilul nu a emis facturi fiscale pentru tranzactiile efectuate, nu a intocmit evidenta contabila in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, nu intocmeste si nu depune la organul fiscal deconturile de TVA.

Pentru a beneficia de dreptul de deducere a tva aferenta achizitiilor de bunuri si servicii persoana impozabila xxxxxl si sotia xxxxxxxx avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de tva.

Pentru determinarea tva colectata organul de inspectie fiscala a procedat la calculul tva prin aplicarea cotei standard de 19 % asupra bazei de impozitare care reprezinta contravaloarea veniturilor realizate si incasate din vanzarea de apartamente ( care nu includ si tva) pentru perioada 01.09.2007-31.12.2009 )

**III.** Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de persoana fizica, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele :

- inspectia fiscala s-a efectuat in baza avizului de inspectie fiscala nr.xxxx/12.05.2010
- perioada supusa inspectiei fiscala este 01.01.2006-31.12.2009.
- persoanele fizice xxxx si sotia xxxx urmare a efectuării unor tranzactii imobiliare in perioada 09.08.2006-31.12.2009 au fost supuse unui control inopinat in vederea determinării stării de fapt fiscale cu privire la activitatea desfasurata.

Cauza supusa solutionarii este de a se stabili daca activitatea desfasurata intra sau nu in sfera de aplicare a tva, respectiv daca veniturile obtinute din vanzarea imobilelor au sau nu caracter de continuitate.

In drept sunt aplicabile pentru perioada 01.09.2007-31.12.2009 prevederile :

- art.126 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal coroborat cu pct. 2 alin. (1) si (2) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 in care se precizeaza :

“ (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 al bunurilor sau de prestare al serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art.132 si 133
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art.127 alin.1, actionand ca atare
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una din activitatile economice prevazute la art.127 alin.2 “

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionate sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neancadrarea operatiunilor in categoria **operatiunilor impozabile din punct de vedere al tva** .

Asadar , printr-o interpretare *per a contrario* o operatiune nu este impozabila din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata, respectiv operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata daca cel putin una din conditiile prevazute la lit a)-d) art.126 alin.1 din Codul Fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insusi legiuitorul la pct.1 alin.1, respectiv pct.2 alin.1 in functie de perioada incidenta operatiunilor in cauza, din Normele Metodologice de aplicare a art.126 alin.1 din Codul Fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art.127 alin.1 si alin.2 din Legea 571/2003

“ (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, “*

*“ 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 prevederilor legale citate se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare , care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de tva. Deci persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile devin persoane impozabile din perspectiva tva, deoarece realizeaza fapte de comert asa cum prevede si Codul Comercial.

Asa cum prevede art. 152 alin 2 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal **cifra de afaceri** care serveste drept referinta pentru stabilirea plafonului de scutire de tva “ este constituita din valoarea totala a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi desfasurate de o mica intreprindere, efectuate de o persoana impozabila in cursul unui an calendaristic, incluzand si operatiunile scutite cu drept de deducere si pe cele scutite fara drept de deducere prevazute la art. 141 alin.2 lit.a), b), e) si f)...

Incepand cu data de 01.01.2007, in contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlul VI din Codul Fiscal , din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata notiunile de persoana, persoana impozabila, persoana neimpozabila si persoana juridica neimpozabila.

La art.125<sup>1</sup> pct.18 din acest act normativ se precizeaza :

18. persoana impozabila are intelesul art.127 alin 1 si reprezinta persoana fizica, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice alta entitate capabila sa desfasoare o activitate economica .....

Astfel se retine ca o persoana fizica reprezinta persoana impozabila in sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata in conditiile in care desfasoara de o maniera indepen - denta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. 2 , oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati. “

Tranzactiile imobiliare efectuate, respectiv, vanzarea a doua terenuri de constructii, construirea unui numar de xxx apartamente si ulterior valorificarea unui numar de 78 de apartamente (in cota parte, asa cum este prezentata in anexa nr. 8 la raportul de inspectie fiscala ), care nu au fost utilizate in scop personal, intrucat nu sunt ocazionale, au caracter de continuitate fiind desfasurate in scopul obtinerii de venituri, pentru care persoana fizica d-na xxxxx si sotul xxxx, dobandesc calitatea de persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii sale ca persoana impozabila.

Potrivit prevederilor legale activitatea economica se considera ca a fost inceputa din momentul in care persoana impozabila intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate.

In acest caz, intentia persoanei impozabile xxxx si xxx de a des-fasura activitate economica de exploatare a bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate este considerata ca fiind inceputa de la data de 11.08 2006 odata cu obtinerea primei autorizatii de constructie ( nr. xxx/11.08.2006) a primei constructii de locuinte colective, formata din xxx de apartamente, in conformitate cu prevederile pct. 66, alin.(2) din H.G nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice date in aplicarea Legii nr.571/2003, care precizeaza urmatoarele :

*“ In aplicarea art.153, alin. (1) din Codul Fiscal, activitatea economica se considera ca fiind inceputa in momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate . Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu,*

*faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/ sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice. “*

Contribuabilul depaseste plafonul de TVA de 35.000 eur (119.000 lei ) dupa prima tranzactie efectuata in luna iulie 2007( 05.07.2007 ) , pretul convenit de parti fiind de xxxx lei , fapt pentru care persoana impozabila xxxx si sotia xxxxx avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA pana cel tarziu la data de 10 august 2007, astfel cum se prevede in art.152 alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, referitoare la plafonul de scutire prevazut la art.152, alin. (1) si alin. (2) din acelasi act normativ.

Urmare a celor constatate , din perspectiva taxei pe valoarea adaugata persoana impozabila xxxx impreuna cu sotia xxxxx devine platitoare de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de **01.09.2007** , pentru livrarile de apartamente efectuate in perioada 01.09.2007-31.12.2009 .

### **Referitor la modul de calcul al TVA datorata**

#### **Petenta sustine :**

- potrivit pct.23 alin.2 din HG nr.44/2003 privind normele de aplicare a Codului Fiscal , “pentru determinarea cotei de 19% se aplica **procedeele sutei marite** , respectiv  $19 \times 100 / 119$  **atunci cand pretul de vanzare include si taxa . De regula , pretul include taxa in cazul livrarilor de bunuri direct catre populatie pentru care nu este necesara emiterea unei facturi precum si in situatia in care prin natura operatiunii sau conform prevederilor contractuale pretul include si taxa.**

- modalitatea de calcul a TVA in sensul aratat de noi este imbratisata si de catre Directia Generala de Coordonare a Inspectiei Fiscale din cadrul ANAF prin circulara cu nr.de inregistrare 430669/31.03.2010 , care arata ca daca in contractul de vanzare-cumparare nu se precizeaza nimic referitor la TVA se considera ca pretul include TVA si nu trebuie adaugat la pret.”

Fata de afirmatiile petentei venim cu urmatoarele precizari :

Pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care sunt supuse cotei reduse de tva se aplica cota standard de 19 % asupra bazei de impozitare, in conformitate cu prevederile art.140 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile ulterioare .

“ 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 reduse. “

Avand in vedere faptul ca in contractele incheiate intre parti nu se mentioneaza in mod expres ca pretul include TVA, se prezuma ca pretul nu include si TVA ,cuantumul taxei determinandu-se prin aplicarea cotei de TVA la pretul stabilit prin contract , asa cum se precizeaza si in circulara Directia Generala de Coordonare a Inspectiei Fiscale din cadrul ANAF nr. 430909/03.05.2010 ce vine in completarea circularei nr. 430669/31.03.2010 .

Ca urmare aplicarea cotei de 19% la baza impozabila care reprezinta contravaloarea veniturilor realizate si incasate din vanzarea de apartamente ( care nu includ tva) aferente perioadei 01.09.2007-31.12.2009 este corecta.

Intrucat dl.xxxxxx si sotia xxxxxx, in calitate de persoana impozabila care desfasoara activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate nu a solicitat inregistrarea in scopuri de tva, nu beneficiaza de acordarea dreptului de deducere a taxei.

Referitor la afirmatiile petentei cu privire la faptul ca nu s-a tinut cont de cota de 5 % aplicabila cumparatorilor care se incadrau in conditiile programului social de livrare de locuinte introdus prin OG nr. 200/2008 prin care s-a modificat dispozitiile art.140 alin.2 din Codul Fiscal, sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art.140 alin. (2) din Codul Fiscal

- cota redusa de 5 % se aplica asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite.

Conform prevederilor art. 140 alin. (3) din Codul Fiscal, cota de tva aplicabila unei livrari de bunuri sau prestari de servicii este cea in vigoare la data la care intervine **faptul**



**generator**, cu exceptia cazurilor prevazute la art. 134<sup>2</sup> alin. (2) din Codul Fiscal, pentru care se aplica cota in vigoare la data exigibilitatii taxei.

Potrivit prevederilor art.134<sup>1</sup> alin (3) din Codul Fiscal , faptul generator in cazul livrarilor de bunuri imobile intervine la data la care sunt indeplinite formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator.

Acest punct de vedere este sustinut si de Directia de legislatie in domeniul TVA, prin adresa nr.340785/28.05.2010

Conform pct.23 alin.(9) din normele metodologice , pentru locuintele prevazute la art.140 alin. (2) lit. c) din Codul Fiscal , vanzatorul poate aplica cota de TVA de 5% in cazul in care cumparatorul va prezenta o declaratie pe proprie raspundere, autentificata de un notar , din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile stabilite la art.140 alin.(2 ) lit.c) din Codul Fiscal , care va fi pastrata de vanzator pentru justificarea cotei de tva de 5 % .In vederea aplicarii cotei reduse de TVA de 5% pentru locuintele prevazute la art.140 alin (2) lit. c) din Codul Fiscal, suprafata utila a locuintei , exclusiv anexele gospodaresti si dupa caz, a terenului pe care este constructia trebuie sa fie inscrise in documentatia cadastrala anexata la actul de vanzare-cumparare incheiat in conditiile legii “

Pentru a clarifica tratamentul fiscal aplicabil in cazul in care declaratia pe proprie raspundere autentificata la notar , este intocmita ulterior semnarii contractului de vanzare-cumparare, Directia legislatie in domeniul TVA din cadrul Ministerului Finantelor Publice a solicitat punctul de vedere al Directiei Generale Juridice si anume :

“ Prin adresa nr.266471/2010, Directia Generala Juridica a comunicat ca se aplica cota de TVA in vigoare la data la care intervine faptul generator pentru o livrare de bunuri sau prestare de servicii, cu exceptia cazurilor prevazute la art.134<sup>2</sup> alin. (2) din Codul Fiscal , pentru care se aplica cota in vigoare la data exigibilitatii taxei, conform art.140 din Codul Fiscal.

Faptul generator in cazul livrarii de bunuri imobile intervine la data care sunt indeplinite formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator.

Daca faptul generator a intervenit inainte de data autentificarii de catre notar a declaratiei pe proprie raspundere prevazuta de pct.23 alin. (9) din normele metodologice , vanzatorul va factura operatiunea respectiva cu cota de 19% avand in vedere ca la data transferului dreptului de proprietate nu erau indeplinite toate conditiile stabilite de art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit c) pct.1 si 2 din Codul Fiscal pentru a justifica aplicarea cotei reduse de TVA de 5%.

Concluzionand cele prezentate, conditia esentiala de aplicare a cotei de 5% este ca declaratia pe proprie raspundere autentificata la notar prevazuta la pct.23 alin. (9) din normele metodologice,sa fie intocmita anterior sau la data faptului generator, respectiv la data transferului dreptului de proprietate asupra imobilului.

Prin urmare vanzatorul **nu poate aplica cota de 5%** de taxa, in cazul in care declaratia prevazuta la pct.23 alin.(9) din normele metodologice este prezentata de cumparator dupa indeplinirea formalitatilor legale pentru transferul dreptului de proprietate asupra imobilului’

Majorarile de intarziere au fost calculate ca masura accesorie in raport cu debitul.

In contestatie petenta invoca la “**alte argumente de nelegalitate si netemeinicie** “ faptul ca decizia de impunere este emisa pe numele xxxxxxx, in timp ce in motivarea deciziei se refera la alta persoana fizica – xxxxx . Concluziile si motivarea in drept a Deciziei de impunere trebuie sub sanctiunea nulitatii sa se refere la aceeasi persoana careia i s-au stabilit obligatii de plata si nu la un alt contribuabil.

Organul de inspectie fiscala “emite “decizia privind indreptarea erorilor materiale mai sus mentionate, comunicand aceasta contribuabilului in data de 29.06.2010

Referitor la solicitarea petentei de anulare a Dispozitiei nr.xxxx/25.05.2010 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, facem precizarea ca acest capat de cerere a fost solutionat prin Decizia nr.xxx/18.06.2010 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala xxxx.

Pentru considerentele retinute in baza art.211(5) din OG 92/2003

DECIDE

- respinge contestatia ca neantemeiata pentru suma de xxxxxxx lei reprezentand ;
  - xxxxxxxx lei TVA
  - xxxxxxxx lei majorari de intarziere TVA

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Alba Iulia in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT  
Cons.jr.  
SEF SERVICIU JURIDIC

Redactat : cons.sup.