

**DECIZIA NR. 161/\_\_\_\_/07/ 2012**  
**privind solutionarea contestatiei formulate de dl. xxxxxxxx**  
**domiciliat in xxxxx str XXXX nr XXX jud XXXX - CUI XXXX**

Directia Generala a Finantelor Publice XXXX a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 R cu solutionarea contestatiei formulate de dl XXXX impotriva Deciziei de impunere nr XXX 27.04.2012 intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala XXXX

Contestatia a fost depusa in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R fiind inregistrata la DGFP XXXX cu nr XXX/ 07.06.2012. Actul contestat a fost comunicat contribuabilului in data de 10.05.2012.

Contestatia a fost depusa prin avocat la dosarul cauzei existand imputernicirea avocatiala in original.

Suma totala contestata este de XXXX lei si reprezinta:

- XXXX lei TVA
- XXXX lei majorari de intarziere aferente
- XXXX lei penalitati de intarziere aferente

**I.** Prin contestatia depusa petentul invoca urmatoarele:

- obligatiile fiscale au fost stabilite in conditiile in care pretul prevazut in contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr XXX/ 08.11.2010 a fost achitat doar partial, platindu-se doar XXX euro din pretul de XXXX de euro. Inspectorii fiscali au calculat tva si pentru restul de pret pe care nu l-am incasat
- nu exista obligativitatea inregistrarii noastre in scopuri de tva in perioada 2007-2010.

Vom motiva faptul ca nu am desfasurat nici o activitate economica care ar fi constituit o operatiune taxabila care sa implice taxa pe valoarea adaugata si nu se impunea inregistrarea in scopuri de tva

**A.** Inexistenta unei activitati economice si a unei persoane impozabile in sensul dispozitiilor privind TVA la nivelul anilor 2006- 2010

- inspectorii fiscali au facut aplicarea unor texte legale in vigoare din anul 2010 la situatii fiscale din perioada 2007- 2010

a) in opinia noastra , legislatia fiscala romana relevanta in materie de tva nu respecta principiul securitatii juridice . Initial securitatea juridica si-a gasit expresia clasica in neretroactivitatea legii. Exigentele acestui principiu nu se limiteaza la interzicerea retroactivitatii legii, ci ele sunt mai largi si implica:

1) accesul la legislatia aplicabila si previzibilitatea acestei legislatii.

2) obligatia administratiei fiscale de a-si defini in mod clar exigentele si de a-si respecta angajamentele luate

3) dreptul la interpretarea unitara a legii

Pentru perioada 2007- 2010 , persoanele fizice care au livrat terenuri si constructii nu aveau obligatia de a se inregistra ca platitori de tva intrucat legislatia comunitara si jurisprudenta comunitara care ar fi putut constitui repere ale notiunilor de activitati economice si persoane impozabile nu era accesibila si previzibila , legislatia nationala nu continea nici un fel de explicatii utile in acest sens , iar practica administrativa a organelor fiscale era in sensul excluderii acestor operatiuni din sfera de aplicare a tva.Legiutorul nu stabileste in mod neechivoc care este numarul de tranzactii dupa care sa se considere ca exista continuitate in activitatea vizata

**B.**Aplicarea gresita a dispozitiilor Codului fiscal referitoare la dreptul de deducere

- este nelegal sa se refuze aplicarea dispozitiilor art 145 si urmatoarele din Codul fiscal referitoare la exercitarea dreptului de deducere al TVA in favoarea subsemnatilor XXXX si XXXX asa cum am solicitat. Aceasta atitudine este nelegala intrucat:

- pe de-o parte dreptul de deducere putea fi exercitat dupa data de la care inspectorii fiscali au considerat ca se impunea sa ma inregistrez ca platitor de TVA adica 01.12.2009.

- pe de alta parte , potrivit jurisdictiei CJE dreptul de deducere a TVA poate fi exercitat chiar si pentru cheltuielile efectuate anterior inceperii activitatii economice destinate desfasurarii de operatiuni taxabile.

- era obligatorie exercitarea dreptului de deducere cu consecinta reducerii semnificative a obligatiilor de plata si a majorarilor de intarziere calculate de organul fiscal

**C.** Critica privind aprecierea eronata a asocierii si maniera gresita de apreciere a depasirii plafonului legal si consecutiv a momentului de depasire a acestuia

- organul fiscal asimileaza dpdv juridic si fiscal regimul comunitatii de bunuri a sotilor – coproprietatea devalmasa cu regimul specific asocierii in participatiune

- eu si sotia mea nu am constiuit o astfel de asociere care sa aiba ca obiect vanzarea de imobile si nici nu am inregistrat ca atare un asemenea contract la organele fiscale competente , faptul contrar ( pozitiv) nefiind probat de organele fiscale. Din nici un text legal nu reiese ceea ce au retinut inspectorii fiscali ca plafonul de 35000 euro de scutire de tva ar fi acordat de lege pe familie, ci pe cifra de afaceri a fiecarei persoane impozabile, adica a fiecaruia dintre soti.

Comunitatea de bunuri ale sotilor nu presupune in nici un caz contopirea patrimoniilor , ci doar stapanirea si folosirea in comun a bunurilor .Ca urmare si drepturile la un plafon de scutire de tva sunt personale ale fiecaruia dintre soti . Vor exista asadar doua plafoane de cate 35000 euro cate unul pentru fiecare dintre soti.

**D.** Nelegala aplicare a cotei standard de 19% pentru perioada 01.12.2009-30.06.2010 si de 24% pentru perioada 01.07.2010- 31.12.2011 pentru instrainarea imobilelor la care era aplicabila cota redusa de tva de 5%.

**E.** Alte elemente de nelegalitate ale Deciziei de impunere suplimentara privind TVA stabilita de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale

1. aplicarea nelegala de penalitati de intarziere

Nu ni se pot imputa avand in vedere lipsa de previzibilitate a normei juridice , faptul ca nu exista certitudinea impunerii la momentul derularii acestor activitati presupus impozabile si ca nu puteam cunoaste cu exactitate intinderea obligatiilor care ni se puteau impune

2.inexistenta mijloacelor de proba

3.aplicarea retroactiva a dispozitiilor art 141 alin 1 lit f) din Codul fiscal

4.maniera de calcul a TVA

5.aplicarea eronata a cotei de tva de 24% pentru terenuri care nu aveau calitatea de bunuri impozabile

6. critica modului in care Normele metodologice de aplicare a art 127 alin 2 C fiscal adauga acestei norme juridice in mod nelegal si extind nejustificat domeniul activitatilor economice generatoare de obligatie de plata de tva

7.critica privind dispozitiile pct 3 alin 1 din Normele Metodologice aprobate prin HG 44/ 2004 , in mod nelegal, adauga la ipoteza de reglementare a art 127 alin 2 din Codul fiscal

8.lipsa oricaror norme interpretative si a unei campanii publice de informare a contribuabililor cu privire la interpretarea legislatiei in materie de tva

9.In solutionarea contestatiei trebuie avute in vedere si argumentele legale jurisprudentiale si chiar doctrinare care converg spre ideea inexistentei unei activitati impozabile in sensul legii si anume:

- dispozitiile art 141 alin 2 lit f) din Codul fiscal

- dispozitiile de principiu ale art 126 din Codul fiscal

- dispozitiile art 127 alin 2 din Codul fiscal

In sustinerea contestatiei petentul mai invoca Directiva TVA si practica in materie a CEJ. Se fac deasemenea trimiteri la Codul Comercial, la dreptul commercial si la solutiile Codului commercial.

In consecinta petentul solicita anulara obligatiilor fiscale stabilite intrucat considera ca nu avea calitatea de subiect fiscal.

**II.** In referatul ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere ce face obiectul contestatiei, organul de control mentioneaza urmatoarele:

- avand in vedere documentele si informatiile colectate de catre organele de inspectie fiscala s-au constatat urmatoarele aspecte cu privire la tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 01.01.2007- 31.12.2011 de catre persoanele verificate:

a) construirea de apartamente in anii 2008- 2009

b) vanzarea de apartamente , locuri de parcare, boxe si drum de acces dobandite prin construire in perioada 17.04.2009- 31.12.2011

c) vanzarea unor terenuri intravilane dobandite prin cumparare

Pentru a reflecta continutul economic al tranzactiilor cu bunuri imobile efectuate de persoana fizica , organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea acestora in baza dreptului conferit de prevederile art 11 alin 1 din Codul fiscal

Rezulta urmatoarele constatari cu privire la tranzactiile de bunuri imobile efectuate de persoana fizica XXXXX si XXXXXX

1.imobilele instrainate sunt bunuri detinute in coproprietate respectiv sot/ sotie iar livrarea acestora nu a fost o decizie independenta a unuia dintre sotii , fiind necesar acordul si semnatura celuilalt pentru efectuarea livrarii , prin urmare coproprietarul XXXXX a actionat in numele asocierii XXXX si XXXX si nu in nume propriu in conformitate cu prevederile legale:art 125 si 127 din Legea 571/ 2003.

2. activitatea economica se considera ca fiind inceputa in anul 2008 cand au fost efectuate investitii pregatitoare si angajate costuri .Persoana fizica avea obligatia declararii inceperii activitatii economice in cursul lunii martie 2008 cand a obtinut autorizatia de construire nr XXX/ 20.03.2008 pentru edificarea unui imobil compus din locuinte colective pe care ulterior le instraineaza conform prevederilor art 153 alin 1 din Legea 571/ 2003. Persoana impozabila XXX s-a inregistrat ca platitor de tva cu intarziere la data de 01.10.2011 cand i-a fost atribuit codul de inregistrare fiscala RO xxxxxxxx.

3.operatiunile imobiliare efectuate de persoana impozabila reprezinta operatiuni impozabile care intra in sfera de aplicare a tva. Ca urmare a depasirii plafonului la data de 09.10.2009 persoana impozabila XXXX impreuna cu sotia avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de tva in regim normal pana la data de 10.11.2009 **devenind platitor de tva incepand cu data de 01.12.2009** conform prevederilor art 152 alin 6 din Legea nr 571/ 2003 privind Codul fiscal R. Persoana impozabila a depus cu intarziere declaratia de mentiuni 070 la DGFP xxxx pentru luarea in evidenta ca platitor de TVA la data de 13.09.2011 iar incepand cu data de 01.10.2011 i-a fost atribuit codul de inregistrare fiscala RO XXXXXXXX

Persoana impozabila a efectuat in perioada 01.01.2007- 31.12.2011 urmatoarele operatiuni astfel cum sunt prezentate detaliat in anexa nr 8 la raport;

- in perioada 01.01.2009- 30.11.2009 , perioada in care se afla in regimul special de scutire a livrat XX apartamente si a incasat sume cu titlu de avans aferente unui numar de XXX antecontracte de vanzare cumparare

- in perioada 01.12.2009- 31.12.2011 a livrat XX apartamente ( in cota de ½ impreuna cu XXXX) , a incasat XX avansuri ( aferente unora din aceste livrari) si a livrat XX locuri de parcare , XX drumuri de acces si XX boxe.  
- perioada verificata ca baza de impunere pentru tva este 01.12.2009- 31.12.2011  
In perioada verificata persoana impozabila a efectuat urmatoarele operatiuni impozabile:

a) operatiuni scutite de tva

- apartamentul XX- mansarda care face parte din imobilul xxxx situat in loc XXXX construit in coproprietate cu XXXXX vandut in anul 2011 conform contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr XXX/ 04.11.2011 in suma de XXXXX lei  
Finalizarea constructiei a avut loc in anul 2009 asa cum rezulta din procesul verbal de receptie la terminarea lucrarii , livrarea intervenind ulterior datei de 31.12.2010 de semnare de catre beneficiar a procesului verbal de receptie definitiva a constructiei.

Aceste operatiuni sunt scutite conform prevederilor art 141 alin 2 lit f) pct 1-4 din Legea 571/ 2003

b) operatiuni taxabile

- XX apartamente – locuinte collective , XX locuri de parcare X drumuri de acces si X boxe livrate in perioada 04.12.2009- 31.12.2011, anterior datei de 31 decembrie a anului urmatorei in care s-a semnat de catre beneficiar a procesului verbal de receptie definitiva. Aceste imobile au fost receptionate la data de 25.05.2009 in baza procesului verbal de receptie inregistrat la Primaria XXX sub nr XXX/ 25.05.2009, aceasta fiind data primei ocupari conform pct 37 alin 2 din HG 44/2004.

- un teren in suprafata de XXX mp si cota de XX XXX parte din imobilul – drum de acces situat in intravilanul satului XXX in suma de XXX lei echivalentul a XXX euro vandute catre SC XXX SRL XX in scopul edificarii unei constructii conform contractului de vanzare cumparare nr XXX/ 30.05.2011

- doua terenuri din care unul in suprafata de XXX mp reprezentand teren curti constructii si unul in suprafata de XXX mp situate in intravilanul satului XXX vandute in baza contractelor de vanzare cumparare autentificate sub nr XX/ 19.05.2010 si nr XXX/ 15.12.2011

Intrucat pana la data incheierii controlului persoana impozabila nu a prezentat documente justificative in vederea incadrarii operatiunilor de vanzare a celor doua terenuri in categoria operatiunilor scutite in conformitate cu prevederile art 141 alin 2 lit f) din Legea 571/ 2003 , aplicabile la data cand s-a efectuat transferul dreptului de proprietate , organul fiscal a solicitat Primariei XXXXi in baza adresei nr XXXX/14.02.2012 informatii cu privire la “starea actuala” si “destinatia terenurilor” la data instrainarii celor doua terenuri, daca au fost intocmite documentatii de urbanism, respectiv PUD si PUZ.

Pana la data incheierii controlului Primaria XXXXi nu a raspuns solicitarii privind starea actuala a celor doua terenuri instrainate in baza contractelor de vanzare cumparare.

Pentru determinarea bazei impozabile aferenta operatiunilor taxabile cu bunuri imobile pentru perioada 01.12.2009- 31.12.2011 , organele de inspectie fiscala au avut in vedere;

- exigibilitatea tva
- pretul de vanzare la data transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile in scris in contractele de vanzare cumparare
- in contracte nu se precizeaza in mod expres ca pretul include si tva
- contractele de vanzare cumparare nu sunt insotite de un act additional in care sa se mentioneze ca pretul include si tva
- cursul de schimb pentru determinarea contravalorii in lei a sumelor incasate cu titlu de avans si a pretului de vanzare la data transferului dreptului de proprietate conform art 139.1. alin 2 din Legea 571/ 2003

#### In ceea ce priveste tva colectata

- in deconturile de tva aferente lunilor octombrie si noiembrie 2011 persoana impozabila colecteaza tva in suma totala de XXXX lei din care:

- XXXX lei prin aplicarea cotei reduse de 5% prevazuta la art 140 alin 2<sup>1</sup> din Codul fiscal aferenta livrarii a 31 imobile ( XX apartamente , XX locuri de parcare, XX drumuri de acces si XX boxe)

- XXXXX lei prin aplicarea cotei de 24 % prevazuta la art 140 alin 1 din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare aferenta livrarii a doua imobile in baza contractelor de vanzare cumparare. Persoana impozabila a aplicat in mod eronat cota redusa de 5 % asupra bazei de impozitare pentru livrarea imobilelor intrucat nu indeplineste conditiile pentru aplicarea cotei reduse. Astfel la data incheierii contractelor de vanzare cumparare , cumparatorii nu au prezentat declaratii pe proprie raspundere autentificate la notar conform prevederilor art 140 alin 2<sup>1</sup> lit c) din Legea 571/ 2003 coroborat cu pct 23 alin 9 din HG 44/ 2004.

Contribuabilul a prezentat organelor de inspectie fiscala mai multe declaratii pe proprie raspundere a cumparatorilor de imobile ( anexate la fiecare contract de vanzare cumparare) ,autentificate de catre notari publici in lunile august, septembrie, octombrie , noiembrie 2011 in conditiile in care vanzarea apartamentelor s-a efectuat in anii 2009 si 2010.

Contribuabilul aplica in mod eronat cota redusa de 5% asupra bazei de impozitare si pentru locurile de parcare , cai de acces si boxe instrainate in baza contractelor de vanzare cumparare in conditiile in care aceste imobile nu reprezinta locuinte

#### In ceea ce priveste tva deductibila

- pentru suma de XXXX lei persoana impozabila nu are drept de deducere intrucat acest tva este in scris in facturi de achizitii emise pe numele d-lui XXXX si nu pe numele contribuabilului verificat

- persoana impozabila nu a prezentat organelor de inspectie fiscala contracte incheiate cu antreprenori , facturi de manopera , devize de lucrari , situatii de lucrari, procese verbale de receptie in vederea justificarii cantitative a materialelor de constructii utilizate la edificarea constructiei si in vederea justificarii faptului ca materialele de constructii si serviciile sunt achizitionate in folosul operatiunilor taxabile. Din facturile de achizitii prezentate nu rezulta ca materialele de constructii au fost incorporate in imobilul construit in loc XXXX str XXXXi nr XXX jud XX

**III.** Avand in vedere sustinerile partilor, documentele aflate la dosarul cauzei, legislatia in vigoare in perioada supusa controlului, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele;

- organele de inspectie fiscala au efectuat o inspectie fiscala partiala la persoana impozabila XXXX si sotia XXXXX

- obiectivele inspectiei fiscale au fost “verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale , corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabil, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile , verificarea si stabilirea dupa caz a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor, obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora in conformitate cu prevederile art 94 alin 1 din OG 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala republicata , cu privire la taxa pe valoare adaugata pentru perioada 01.01.2007- 31.12.2011

- activitatea principala o constituie dezvoltarea si promovarea imobiliara cod CAEN 4110.

- contribuabilul depune deconturi de TVA lunar pentru lunile octombrie si noiembrie 2011

1. Referitor la solicitarea petentei de anulare a actelor emise ca fiind netemeinice si nelegale pe motivul inexistentei unei “activitati economice” si a unei “persoane impozabile” in sensul dispozitiilor privind tva pentru anii 2006- 2010:

Potrivit art 127 alin 1 si 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.”

In aplicarea prevederilor art 127 alin 2 , legiuitorul prin Normele de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin HG 44/ 2004 aduce precizari suplimentare;

“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 sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale, 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, aceasta dobandind calitatea de persoana impozabila.

Se retine din cele prezentate ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare care au caracter de continuitate constand in vanzarea de imobile 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 .

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).....”

#### **Referitor la legislatia in domeniul TVA:**

In perioada 1 iunie 2002- 31 decembrie 2006 , legislatia in ceea ce priveste definirea activitatilor economice si a persoanelor impozabile nu a fost modificata si nici nu a prevazut vreo scutire in cazul tranzactiilor imobiliare.

Incepand cu 1 iunie 2002 , data intrarii in vigoare a Legii nr 345/ 2002 privind TVA se definesc urmatoarele:

- persoana impozabila- orice persoana, indiferent de statutul sau juridic, care efectueaza de o maniera independenta activitati economice oricare ar fi scopul si rezultatul acestor activitati
- activitatile economice cuprind activitati ale producatorilor , comerciantilor , prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive , agricole si cele ale profesiunilor libere sau asimilate. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri.
- livrarea de bunuri - transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor detinute de proprietar catre beneficiar, direct sau prin persoanele care actioneaza in numele acestora
- bunuri imobile, sunt ; locuintele, constructiile industriale, comerciale, agricole sau cele destinate pentru alte activitati, terenurile agricole, terenurile pentru constructii si cele adiacente constructiilor, inclusiv cele aferente localitatilor urbane sau rurale pe care sunt amplasate constructii sau alte amenajari.

De asemenea , in sensul art 2 alin ( 2) din Legea 345/ 2002 privind tva, art 2 alin 1 din HG 598/ 2002 prevede faptul ca o activitate economica nu va include vanzarea de catre persoanele fizice a locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale.

Odata cu aparitia Legii nr 571/ 2003 privind Codul Fiscal cu aplicabilitate de la 1 ian 2004 aceste prevederi au fost preluate de legiuitor la art 127 si art 128. Fata de prevederile anterioare , din punct de vedere al tva , Codul fiscal introduce in definitia activitatii economice un concept nou referitor la **caracterul de continuitate al activitatii** ,constand in exploatarea bunurilor corporale sau necorporale.

Incepand cu **1 ianuarie 2007** armonizarea legislatiei nationale in domeniul tva respectiv legea nr 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu acquis-ul comunitar in domeniul tva , respectiv Directiva 112/ 2006/ CEE privind sistemul comun al tva a fost realizata in totalitate prin Legea 343/ 2006 in vigoare dupa data aderarii.

Modificarile si completarile aduse Codului Fiscal prin Legea nr 343/ 2006 cu aplicabilitate de la 01.01.2007, au vizat intre altele , introducerea in sfera operatiunilor scutite de tva a livrarii efectuate de catre orice persoana impozabila de constructii, parti ale acestora si terenurile pe care acestea sunt construite, precum si a oricarui alt teren.

Aceiasi lege a prevazut ca *scutirea nu se aplica* pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil , daca aceasta este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat sau ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

De la **1 iunie 2002 pana la 31 decembrie 2006** , cand nu exista nici o scutire de tva si definitiile activitatii economice si a persoanei impozabile nu erau modificate fata de cele in vigoare in prezent, era clar ca persoana fizica devenea persoana impozabila pentru orice vanzare de bunuri care nu erau utilizate in scopuri personale sau care nu erau realizate ocazional

In cursul anului 2007, asa cum am precizat mai sus, art 141 alin 2 lit f) din Codul fiscal prevedea ca scutirea de tva nu se aplica pentru persoanele care livrau cladiri noi sau terenuri construibile in situatia in care au dedus tva sau ar fi avut dreptul sa deduca tva pentru operatiunile respective .

Din coroborarea textelor de lege , rezulta ca persoana , inclusiv persoana fizica, care ar fi avut drept de deducere este persoana care devine impozabila, deoarece realizeaza operatiuni supuse taxei, chiar daca nu a solicitat inregistrarea in scopuri de tva.

Definitiiile existente la art 126 alin 9 si art 127 alin 1 si 2 din Codul Fiscal sunt suficiente pentru stabilirea regimului tva aplicabil tranzactiilor efectuate de persoanele fizice , nefiind necesara utilizarea complementara a unor definitii din Codul comercial si nici amendarea acestuia din urma pentru a fi posibila taxarea

operatiunilor imobiliare efectuate de persoane fizice **in calitate de persoane impozabile**.

Trebuie avut in vedere ca operatiunile impozabile din perspectiva tva nu sunt doar cele ce constituie fapte de comert. Sfera de aplicare a taxei , astfel cum reiese din prevederile fiscale in materie ,este mult mai larga, astfel ca operatiuni care nu sunt considerate din punct de vedere al Codului comercial ca fiind fapte de comert, sunt operatiuni impozabile din punct de vedere al tva. Exemplu activitatile de interes general prevazute la art 141 din Codul Fiscal .Notiunea de operatiune impozabila nu trebuie confundata cu notiunea “taxabila” dpdv al tva, intrucat asa cum rezulta din prevederile art 126 alin 9 din Codul fiscal, operatiunile impozabile pot fi intre altele: operatiuni taxabile , pentru care se aplica cotele de tva prevazute la Titlul VI , operatiuni scutite de tva cu drept de deducere, operatiuni scutite fara drept de deducere.

Prevederile art 127 alin 2 reprezinta transpunerea in legislatia nationala a dispozitiilor art 9 alin 1 a doua propozitie din Directiva 2006/ 112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, articol care confera un domeniu foarte larg de aplicare aTVA , domeniu care cuprinde toate etapele de productie , distributie si furnizare de servicii ( a se vedea hotararile Curtii in cauza 235/85 Tarile de Jos/ Comisia ( 1987) ECR 1487 , pct 7 si in cauza 348/ 87 Stichting Uitvoering Financiële Acties/ Staatssecretaris van Financien ( 1989) ECR 1737, pct 10)

De asemenea , potrivit Hot. Curtii in cauza 186/89 ( W.M. van Tiem v Staatssecretaris van Financien) pct 18, in conformitate cu principiul neutralitatii sistemului TVA , **termenul de exploatare se refera la toate operatiunile , oricare ar fi forma juridica a acestora**, efectuate in scopul obtinerii de venituri , avand un caracter de continuitate.

Prevederile legale de mai sus precum si faptul ca au fost solicitate si obtinute un numar de xx autorizatii de construire , urmate de construirea a xxx apartamente in loc xxxxxx, iar ulterior instrainarea acestora impreuna cu xxx locuri de parcare , 4xx boxe si xx cai de acces demonstreaza faptul ca aceste imobile nu au fost construite in vederea utilizarii in scopuri personale. Tranzactiile imobiliare efectuate nu au avut un caracter ocazional.

Prin operatiunile derulate persoana impozabila xxxxxx impreuna cu sotia a desfasurat de o maniera independenta activitate in domeniul exploitarii bunurilor corporale imobile care din punct de vedere fiscal reprezinta activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate , pentru care dobandeste calitatea de persoana impozabila din perspectiva tva in conformitate cu prevederile art 127 alin 1 si 2 din Legea 571/ 2003.

Referitor la asocierea intre soti mentionam ca bunurile instrainate sunt detinute in coproprietate respectiv sot/ sotie iar livrarea acestora nu a fost o decizie independenta a unuia dintre soti fiind necesar acordul si semnatura celuilalt pentru

efectuarea vanzarii ,prin urmare coproprietarul XXXX a actionat in numele asocierii XXXX si XXXX si nu in nume propriu in conformitate cu prevederile legale ale art 125<sup>1</sup> alin 1 , pct 18 , art 127 alin 1 , alin 9 si 10 din Legea 571/ 2003 R Urmare a operatiunilor imobiliare desfasurate, persoanele fizice XXXX si XXXXXX dobandesc calitatea de persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata , cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate . Ca urmare a depasirii plafonului privind tva la data de 09.10.2009 ( la aceasta data se realizeaza o cifra de afaceri in suma de XXXX lei compusa din vanzari de bunuri imobile cat si din avansurile incasate anterior vanzarii conform antecontractelor si contractelor de vanzare cumparare superioara plafonului de scutire de 119000 lei prevazut la art 152 alin 1 si 2 din legea 571/ 2003 R.) , persoana impozabila XXXXX impreuna cu sotia avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de tva in regim normal pana la data de 10.11.2009 devenind platitor de tva incepand cu data de 01.12.2009 conform prevederile art 152 alin 6 din Legea 571/ 2003 R.

2.Referitor la aplicarea cotei reduse de tva de 5% pentru instrainarea unor imobile in perioada 01.12.2009- 30.06.2010 si in perioada 01.07.2010 – 31.12.2011

Sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art 140 al 2 lit c din Legea 571/ 2003 R

“ 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. Terenul pe care este construita locuinta include si amprenta la sol a locuintei. In sensul prezentului titlu , prin locuinta livrata ca parte a politicii sociale se intelege:

.....

c) livrarea de locuinte care au o suprafata utila de maximum 120 mp  
.....Suprafata utila a locuintei este cea definita prin Legea locuintei nr 114/ 1996 R. ....

- pct 23 alin 9 din HG 44/ 2004

“Pentru locuintele prevazute la art 140 alin 2<sup>1</sup> lit c) din Codul fiscal, vanzatorul poate aplica cota de TVA de 5% daca 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<sup>1</sup> lit c) pct 1 si 2 din Codul fiscal care va fi pastrata de vanzator pentru justificarea aplicarii cotei reduse de tva de 5%...”

Intrucat contribuabilul a prezentat organelor de inspectie fiscala mai multe declaratii pe proprie raspundere a cumparatorilor de imobile ( anexate la fiecare contract de vanzare cumparare) autentificate de catre notari publici in lunile august,septembrie, octombrie , noiembrie 2011 in conditiile in care vanzarea apartamentelor s-a facut in anii 2009 si 2010 , corect s-au aplicat de catre organul de control cota standard de tva de 19% si 24% in locul celei de 5%.

S-au avut in vedere si precizarile din adresa nr XXXX/ 02.06.2010 emisa de catre Directia de legislatie in domeniul TVA din cadrul MFP in care se mentioeaza:

“...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 titlului de proprietate asupra imobilului..”

Mai mult asa cum rezulta din actul de control contribuabilul aplica in mod eronat cota redusa de 5% asupra bazei de impozitare si pentru locurile de parcare , cai de acces si boxe instrainate in baza contractelor de vanzare cumparare in conditiile in care aceste imobile nu reprezinta locuinte astfel cum sunt definite in Legea 114/1996 privind locuintele.

3. Referitor la nedeductibilitatea taxei pe valoarea adaugata in suma de XXXXX lei  
- in luna octombrie 2011- tva de dedus XXXX lei  
- in luna noiembrie 2011- tva de dedus XXXX lei

Avand in vedere ca tva in cauza este inscrisa in facturi de achizitii emise pe numele dl XXXX si nu pe numele contribuabilului verificat sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art 145 al 5 lit a) din Legea 571/ 2003 R

“Nu sunt deductibile;

a) taxa aferenta sumelor achitate in numele si in contul altei persoane si care apoi se deconteaza acesteia, precum si taxa aferenta sumelor incasate in numele si in contul altei persoane care nu sunt incluse in baza de impozitare a livrarilor / prestarilor efectuate conform art 137 alin 3 lit e).”

Justificarea faptului ca materialele de constructii si serviciile sunt achizitionate in folosul operatiunilor taxabile se face cu respectarea prevederilor art 134<sup>1</sup> al 7 din Legea 571/ 2003 R- “ Prestarile de servicii care determina decontari successive , cum sunt serviciile de constructii montaj , consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau dupa caz , in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari.”

4.Referitor la terenurile instrainate in baza contractelor de vanzare cumparare de catre persoana impozabila XXXX, terenuri situate in intravilanul comunei XXX jud XXX acestea reprezinta operatiuni taxabile conform art 141 alin 2 lit f) din Legea 571/ 2003 R- “ Urmatoarele operatiuni sunt de asemenea scutite de taxa;

....f) livrarea de constructii/ parti de constructii si a terenurilor pe care sunt construite , precum si a oricaror altor terenuri. Prin exceptie scutirea nu se aplica pentru livrarea de constructii noi, de parti de constructii noi sau terenuri construibile ....” In actul de control se mentioneaza faptul ca organele de inspectie fiscala au solicitat Primariei XXXX in baza adresei nr XXX/ / 14.02.2012 informatii referitoare la “starea actuala” si “destinatia terenurilor” la data instrainarii acestora, daca au fost intocmite documentatii de urbanism, respectiv PUD si PUZ. Pana la data incheierii actului de control Primaria XXXi nu a dat curs solicitarii organului fiscal.

Avand in vedere prevederile legale mentionate referitoare la tranzactiile imobiliare coroborat cu faptul ca prin contestatia depusa petentul nu a adus probe noi in sustinerea acesteia , stabilirea de catre organul de control a unei taxe pe valoarea adaugata suplimentare in suma de XXXX lei este legala . Pe cale de consecinta s-au calculat si majorari de intarziere aferente in suma de XXX lei si penalitati de XXX lei ca masura accesorie in raport cu debitul suplimentar.

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

### DECIDE

- respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de XXXXX lei reprezentand:
  - XXXX lei TVA
  - XXXX lei majorari de intarziere TVA
  - XXXX lei penalitati TVA

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul XXXX in termen de 6 luni de la comunicare.

Ec XXXXXX  
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT  
Cons jr XXXXXX  
SEF SERVICIU JURIDIC

