

Decizia nr. 97/ .05.2013
privind solutionarea contestatiei formulate de Dl. XXXX si
XXXXX, cu domiciliul in loc. XXXX str. XXXX, nr. XXX
Jud. XXX RO XXXXXX

Directia Generala a Finantelor Publice XXX a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 cu solutionarea contestatiei formulate de Dl. XXXX si XXXX, impotriva Deciziei de impunere nr XXXX/05.03.2013 intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala XXX.

Contestatia a fost depusa, in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R, fiind inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala XXX cu nr XXX/03.04.2013, iar la DGFP XXX sub nr.XXX/05.04.2013. Decizia de impunere a fost comunicata contribuabilului in data de 07.03.2013.

Suma total contestata este de XXXX lei si reprezinta :

- taxa pe valoarea adaugata XXXXX lei
- majorari de intarziere tva XXXX lei
- penalitati tva XXXX lei

I Prin contestatia depusa , petenta solicita:

- anulara in totalitate a Deciziei de impunere nr. XXX/05.03.2013 si anulara obligatiilor fiscale stabilite suplimentar.

Petenta invoca in sustinerea contestatiei urmatoarele:

- actele administrativ fiscale atacate sunt netemeinice si nelegale pentru urmatoarele considerente:

1. Nelegalitatea inregistrarii subsemnatilor ca platitori de TVA incepand cu data de 01.09.2009, intrucat includerea avansurilor in cifra de afaceri prevazuta la art. 152, alin.2 CF a intrat in vigoare abia la data de 01.01.2010.
2. Negalitatea determinarii bazei impozabile a TVA sub aspectul adaugarii cotei de TVA la pretul stabilit in contractul de vanzare cumparare. Valoarea stabilita de partile contractuale este valoarea maxima pe care cumparatorii au obligatia sa o achite subsemnatilor, iar orice alte sume datorate de vanzator sunt in consecinta incluse in aceasta valoare.

3. Negalitatea constatarilor referitoare la neandepinirea conditiilor legale de aplicare a cotei reduse de TVA de 5% si de impozitare a sumelor stipulate cu titlu de dobanda.
4. Raportul de inspectie fiscala ne-a fost comunicat fara sa contina toate anexele.

II. Prin decizia de impunere ce face obiectul contestatiei si raportul de inspectie fiscala ce sta la baza emiterii acesteia, organul fiscal mentioneaza urmatoarele;

- perioada verificata 01.01.2007-31.12.2012

In baza declaratiilor informative privind impozitul pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal intocmite si depuse de catre notarii publici la organul fiscal teritorial, s-a constatat ca dl. XXXX figureaza cu un nr.XX tranzactii imobiliare si un venit impozabil aferent in suma de XXX lei, iar XXX cu un numar de XX tranzactii imobiliare si un venit impozabil aferent in suma de XXXXX lei.

In data de 09.08.2008 contribuabilul a obtinut dreptul de construire “ locuinte colective S+P+2E+M “ XX apartamente, prin solicitarea si obtinerea autorizatiei de construire nr. XXX/09.08.2008 de la Primaria Mun. XXX . Bunul imobil a fost terminat si notat in cartea funciara in data de 30.06.2009.

Incepand cu luna iulie 2009 cei doi coproprietari au incheiat antecontracte de vanzare cumparare in baza carora au incasat avansuri, anterior incheierii contractelor de vanzare.

Construirea unui imobil S+P+2E+M tronson A si tronson B, din care au rezultat XX de apartamente + garaj pentru masini, valorificate integral prin vanzare precum si incasarea de avansuri , demonstreaza faptul ca aceste apartamente nu au fost construite in vederea utilizarii in scopuri personale, iar pe de alta parte tranzactiile imobiliare efectuate nu au avut un caracter ocazional.

Rezulta ca persoana fizica XXX impreuna cu sotia XXXX a desfasurat activitate de exploatare a bunurilor corporale imobile care din punct de vedere fiscal, constituie activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri pentru care persoana fizica XXXX impreuna cu sotia XXXX dobandeste calitatea de persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata.

Activitatea economica se considera ca a fost inceputa din momentul in care persoana impozabila intentioneaza sa desfasoare o astfel de activitate, respectiv din anul 2008, odata cu intocmirea documentatiei necesare obtinerii autorizatiei de construire nr. XXXX/09.08.2008.

La data de 31.07.2009 persoana impozabila a realizat o cifra de afaceri in suma de XXXX lei, care depaseste plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata de 35.000 euro/119.000 lei, fapt pentru care avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de tva in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului de scutire, devenind platitor de TVA incepand cu data de **01.09.2009**.

Dupa data de 01.09.2009, data la care contribuabilul devine platitor de tva , persoana impozabila incheie un numar de :

- X antecontracte de vanzare cumparare prin care incaseaza sume cu titlu de avans anterior datei la care intervine livrarea
- XX de contracte de vanzare cumparare prin care au fost livrate 28 apartamente + garaj pentru masini, locuri de parcare si cale acces situate in loc. XXX, str. XXXX nr. XXX

- un bun imobil-teren in suprafata de XX mp, situat in jud. XXX, str. XXXX, FN.
Ca urmare a verificarilor s-a constatat faptul ca un numar de XX de antecontracte / contracte de vanzare cumparare nu precizeaza faptul ca pretul de vanzare cumparare stabilit de comun acord intre parti include taxa pe valoarea adaugata.

Exceptie face actul aditional la contractul de vanzare cumparare nr. XXX/05.02.2010 in care sunt inscise elemente contradictorii in ceea ce priveste pretul tranzactiei. Astfel in actul aditional este stipulat faptul ca “ *Partile declara ca in situatia in care organele fiscale competente stabilesc ca vanzatorul are calitatea de persoana impozabila in scopuri de TVA si datoreaza TVA pentru aceasta tranzactie, pretul de vanzare cumparare este definitiv si include cota de TVA prevazuta de legea in vigoare la data perfectarii tranzactiei.* “

Pretul trebuie sa fie fixat in bani, ferm, determinat sau determinabil, sincer si serios, potrivit art. 1295 si ale art. 1303 din Codul Civil. In nici un caz, determinarea pretului nu poate ramane la aprecierea ulterioara a partilor sau sa depinda de vointa uneia dintre ele. In consecinta, pretul de vanzare inscris in contract reprezinta pretul unitar negociat de catre parti pentru instrainarea bunului imobil apartament.

Persoana impozabila XXXX efectueaza livrari de locuinte incheind un numar de XX de contracte de vanzare cumparare insotite de declaratii autentificate notarial puse la dispozitia vanzatorilor de catre cumparatori in vederea aplicarii cotei reduse de taxa pe valoarea adaugata de 5% . Organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca nu sunt indeplinite conditiile prevazute la art. 140, alin. (2¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv : - un numar de XX declaratii pe proprie raspundere sunt date doar de catre unul din beneficiarii bunului imobil sau de mandatar ; pretul de vanzare estimat pentru un numar de XX contracte de vanzare cumparare depaseste suma de XXXX lei, exclusiv taxa pe valoarea adaugata prevazuta de art. 140, alin.261, lit.c) din Legea nr. 571/2003. Pentru operatiunile impozabile efectuate in perioada 01.09.2009-31.12.2012, organele de inspectie fiscala au estimat o baza impozabila taxabila in suma de XXXX lei, care este constituita din contrapartida obtinuta de persoana impozabila vanzatoare din partea cumparatorului la data transferului dreptului de proprietate.

Aferent bazei impozabile , organul de inspectie fiscala a calculat o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de **XXXX lei**, majorari/dobanzi de intarziere in suma de **XXXX lei** si penalitati de intarziere in suma de **XXXXx lei**.

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

- perioada supusa inspectiei este 01.01.2007-31.12.2012

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 bunurilor imobiliare au sau nu caracter de continuitate

In drept sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- 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) operatiuni 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, 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 mentionata sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor , ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea 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 al taxei pe valoarea adaugata , respectiv operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a tva 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 alin1 , 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 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 respective 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 considerentele invocate la punctul II cu privire la nelegalitatea determinarii bazei impozabile a tva, sub aspectul adaugarii cotei de tva la pretul stabilit prin contractul de valzare cumparare, precizam urmatoarele :

* in contractele de vanzare cumparare prin care persoana impozabila transfera dreptul de proprietate al apartamentelor se precizeaza termenul de pret de vanzare, fara a se mentiona in mod expres ca pretul include si taxa pe valoarea adaugata

* in conditiile in care aceste contracte nu sunt insotite de de un act aditional in care sa se mentioneze ca pretul include si taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au stabilit in mod justificat o taxa pe valoarea adaugata in suma de XXXX lei, calculata in cota de 19% aplicata asupra livrarilor efectuate pana la data de 30.06.2010 , in cota de 24% aplicata pentru livrarile efectuate in perioada 01.07.2010-31.12.2011 si in cota de 5% pentru livrarile ce indeplinesc conditiile prevazute la art. 140, alin.(2¹) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

in drept, sunt aplicabile :

- prevederile art. 140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil in perioada 01.12.2007-30.06.2010 in care se precizeaza :

„ Cota 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 reducee „

„Cota este de 24% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reducee „

- art.140, alin.(2'), lit c) :

„ 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.....”

- pct. 23, alin.(1) si (2) din HG 44/2003 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003, in care se precizeaza :

„ (1) Taxa se determina prin aplicarea cotei standard sau a cotei reducee asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii ”

In sprijinul modului de calcul vine si Decizia nr. 2/2011 a Comisiei fiscale centrale care precizeaza :

„.....taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta se determina in functie de vointa partilor rezultata din contracte sau alte mijloace de proba administrate conform Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, dupa cum urmeaza :

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct.23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI „ Taxa pe valoarea adaugata „ aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare], in cazul in care rezulta ca :

1. partile au convenit ca TVA nu este inclusa in contravaloarea livrării

2. partile nu au convenit nimic cu privire la TVA

In concluzie, pentru un numar de XX de antecontracte /contracte de vanzare cumparare ce nu prevad faptul ca taxa pe valoarea adaugata este inclusa in pretul de vanzare, organul de inspectie fiscala calculeaza tva la baza de impozitare prevazuta in contracte.

- Referitor la considerentele invocate la punctul III, privind aplicarea cotei reduse de tva de 5% si de impozitare a sumelor stipulate cu titlu de dobanda precizam :

* un numar de XX declaratii pe proprie raspundere, puse la dispozitia vanzatorilor de catre fiecare cumparator, date in momentul livrării si autentificate la notar nu indeplinesc conditia prevazuta de art. 140, alin. (2¹) ,lit.c) punctul 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile punctului 23 alin. (10) din HG nr. 44/2004, respectiv sunt date doar de catre unul din beneficiarii bunului imobil sau de mandatar

* pretul de vanzare estimat pentru un numar de XX contracte de vanzare-cumparare depaseste suma de XXX lei, exclusiv tva prevazuta de art. 140, alin.(2¹) din Legea nr. 571/2003

In drept, sunt aplicabile prevederile art.140,alin (2¹) lit c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal :

“ (2¹) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite.....

c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

1. în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;

2. în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%;”

- prevederile pct.23 alin. (10) din HG nr. 44/2004, care precizeaza :

„ In vederea indeplinirii conditiei prevazute la art.140 alin.(2')lit c) pct.1 si 2 din Codul fiscal, cumparatorul va pune la dispozitia vanzatorului, inainte sau in momentul livrării bunului imobil, o declaratie pe proprie raspundere , autentificata la un notar, din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile stabilite la art.140 alin(2')lit c) pct1 si 2 din Codul fiscal, care va fi pastrata la vanzator pentru justificarea aplicarii cotei reduse de TVA de 5% ”

In concluzie, organul de inspectie fiscala a calculat in mod justificat o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de **XXXXXX lei** , (afereute unei baze impozabile in suma de **XCXXX lei**).

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

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

DECIDE

Respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de **XXXXXX lei** ce reprezinta :

- taxa pe valoarea adaugata **XXXXXXX lei**
- majorari de intarziere tva **XXXXXX lei**
- penalitati tva **XXXXXX lei**

Prezenta decizie poate fi atacat la Curtea de Apel **XXXX** in termen de 6 luni de la comunicare.

Ec **XXXXXXXX**
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons jr **XXXXXX**
SEF SERVICIU JURIDIC

VIZAT
ec. **XXXXXX**
SEF BIROU SOL. CONTESTATII

Redactat : cons.sup. **XXXXXXXX**