

Direcția Generală a Finanțelor Publice a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.../19.10.2012 înregistrată la direcție sub nr.../19.10.2012, cu privire la contestația formulată de **P.F.A. X**, având codul de înregistrare fiscală ..., sediul în ... și adresa de corespondență în ....

Contestația, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../08.10.2012, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../03.09.2012 și are ca obiect suma de ... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data transmiterii actelor administrative contestate, respectiv data de 11.09.2012 și data transmiterii prin poștă a contestației la Activitatea de Inspecție Fiscală, respectiv 04.10.2012, așa cum rezultă de pe plicul aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205 alin.(1) și alin.(2), art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice este competentă să soluționeze contestația formulată de **P.F.A. X**.

I. Petenta formulează contestație împotriva **Deciziei de impunere nr.../03.09.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere**, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, motivând că organele de inspecție fiscală în mod eronat nu au fost de acord cu cota de TVA de 5% aplicată asupra tranzacției prin care a vândut un apartament CO2 de la parterul blocului ... din orașul ..., pe baza considerentelor că nu au fost respectate prevederile art.140 alin.(2) și (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Petenta, per a contrario, consideră că au fost îndeplinite dispozițiile legale prevăzute de art.140 alin.(2<sup>1</sup>) lit.c) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și de pct.23 alin.(7) – (10) din H.G. nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, dovedite prin Contractul de vânzare imobil încheiat în data de 31.05.2012 având ca obiect apartament situat la parterul blocului din orașul ..., autentificat la notar prin Încheierea de autentificare nr.../31.05.2012, astfel:

1. Criterii aplicabile locuinței:

a) Suprafața utilă a imobilului tranzacționat este de ... mp conform documentației cadastrale nr.... și Contractului de vânzare, încadrându-se sub valoarea maximă de ... mp prevăzută în Codul fiscal;

b) Valoarea locuinței și baza de impozitare este valoarea stipulată în contractul de vânzare încheiat în data de 31.05.2012, în sumă de ... lei, valoare fără TVA, care se încadrează în plafonul stabilit de lege pentru aplicarea cotei reduse de 5%, respectiv de 380.000 lei. Aplicarea cotei reduse de 5% s-a realizat exclusiv asupra apartamentului CO2, pentru celelalte dependențe specificate în contract (boxa, locul de parcare) s-a aplicat cota de TVA de 24%.

c) Terenul pe care este construită locuința, inclusiv amprenta la sol, este mai mic de 250 mp, astfel imobilul beneficiază de cota parte de ... % din terenul de ... mp înscris în C.F. nr.... (... mp revine imobilului tranzacționat) și cota de ... % din terenul de ... mp, rezultând o cotă parte de teren aferentă locuinței de ... mp, sub cei ... mp prevăzuți de lege.

d) Construcția putea să fie locuită ca atare în momentul vânzării, fapt specificat și în Anexa nr.1 din Contractul de vânzare încheiat în data de 31.05.2012.

2. Criterii aplicabile vânzătorului:

a) Conform condițiilor reglementate la punctul 23 alin.(7) – (10) din Normele de aplicare a art.140 din Codul fiscal, vânzătorul trebuie să fie persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, indiferent de obiectul sau de activitatea înscrisă în statut, fapt îndeplinit de P.F.A. X deoarece este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.... și cod unic de înregistrare emis la data de 01.06.2007;

b) Declarația pe propria răspundere a vânzătorului, autentificată la notar, a fost inclusă în Contractul de vânzare la art.12.1.

3. Criterii aplicabile cumpărătorului:

a) Persoană fizică, necăsătorită, fapt specificat în Contractul de vânzare, de unde rezultă clar că domnul C este persoană fizică și este necăsătorită;

b) Declarația pe propria răspundere, autentificată la notar, a fost inclusă în Contractul de vânzare la art.12, conform căreia cumpărătorul, domnul C, nu a mai achiziționat o altă locuință cu cota redusă de TVA de 5%, respectând astfel dispozițiile legale conform cărora o persoană necăsătorită poate cumpăra o singură locuință cu cota redusă de TVA de 5%.

**P.F.A. X** consideră nejustificată și ilegală aplicarea cotei de TVA de 24% pe o tranzacție imobiliară pentru care au fost respectate toate prevederile legale pentru a aplica cota redusă de TVA de 5%, argumentul unic al echipei de inspecție fiscală fiind cel legat de valoarea locuinței care nu este cea specificată în Contractul de vânzare din 31.05.2012, ceea ce reprezintă un fals în interpretare întrucât

valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată de P.F.A. X trebuie să corespundă cu valoarea reală încasată de la domnul C, și nu cu o valoare estimativă, fictivă și subiectivă.

În concluzie, **P.F.A. X** solicită ca prin soluționarea contestației să se dispună rambursarea sumei de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată rezultată ca urmare a aplicării incorecte a cotei de TVA de către organele de inspecție fiscală, cu aplicarea unei diferențe de 19% asupra sumei de ... lei și interpretării subiective a legislației în vigoare.

**II. Activitatea de Inspecție Fiscală a emis în data de 03.09.2012 pentru P.F.A. X, Decizia de impunere nr.... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, care cuprinde:**

La punctul 4.1. „Motivul de fapt și Temeiul de drept”

Din verificarea actelor și documentelor puse la dispoziție, avute în vedere la deducerea și colectarea taxei pe valoarea adăugată, a concordanței dintre sumele evidențiate în jurnalul de vânzare și cumpărare și cele declarate prin decontul de TVA, au constatat următoarele:

**Referitor la TVA colectată**

În perioada **01.07.2009 - 30.06.2012**, **P.F.A. X** colectează și declară TVA în suma de ... lei (anexa nr.1), aferenta veniturilor realizate din activitatea de intermediere în comerțul cu produse diverse, cod CAEN 5119, precum și din tranzacții cu bunuri imobiliare, activitate neautorizată și nedeclarată.

**Referitor la TVA aferenta tranzacțiilor imobiliare:**

Activitatea principală declarată: intermediari în comerțul cu produse diverse, cod CAEN – 5119.

Din documentele puse la dispoziție, s-a constatat că P.F.A. X a efectuat tranzacții cu bunuri imobiliare, definită activitate potrivit O.U.G. nr.44/2008, neautorizată și nedeclarată la Registrul Comerțului în completarea obiectului de activitate, respectiv achiziționează în leasing în anul 2009 un apartament destinat locuința **situat la parterul blocului din orasul ... nr...., județul ...**, pe care îl vinde în anul 2012 la persoana fizică realizând astfel venituri din activități neautorizate și nedeclarate.

**P.F.A. X** nu declară la Registrul Comerțului ca punct de lucru, apartamentul cu destinație locuința. La data controlului nu s-a făcut dovada cu documente din care să rezulte că bunul imobil a fost utilizat ca punct de lucru în desfășurarea activității.

Potrivit art.6 alin.(1) din O.U.G. nr.44/2008 “orice activitate economică desfășurată permanent, ocazional sau temporar în România de către persoanele fizice autorizate întreprinderi individuale și întreprinderi familiale, trebuie să fie înregistrată și autorizată.”

Potrivit art.14 alin.(3) din O.U.G. nr.44/2008, persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și familiale au obligația să declare la Registrul Comerțului punctele de lucru cu respectarea dispozițiilor privind declararea sediului profesional.

În concluzie, petenta achiziționează un apartament cu destinație locuința pe care îl vinde în anul 2012 la persoana fizică ca locuința aplicând cota de 5%. Tranzacția imobiliară nu este declarată ca activitate la Registrul Comerțului (cod CAEN 6810), având drept consecință fiscală realizarea de venituri din activități neautorizate și nedeclarate.

Bunul imobil nu este declarat ca punct de lucru, iar din actele și documentele prezentate nu rezultă dacă spațiul a fost utilizat ca punct de lucru sau ca locuința.

Analitic, situația modului de dobândire a imobilului, precum și modul de determinare a TVA – ului aferent se prezintă astfel:

**1. În data de 31.05.2012 s-a încheiat contractul nr....;**

**2. Parti contractante:**

P.F.A. X în calitate de vânzător și domnul C în calitate de cumpărător, domiciliat în ....

**3. Obiectul contractului:** vânzarea de către P.F.A. X domnului ... a unui imobil compus din:

- apartament situat la parterul blocului din orasul ...;
- boxa nr.... situată la subsolul ... din orasul ..., Soseaua ...;
- locul de parcare nr...., situat la subsolul ... al imobilului din orasul ....

**4. Pretul total** cu care s-a vândut imobilul în componenta sus menționată este în suma de ... lei, din care ... lei pret fără TVA la care vânzătorul a calculat TVA în cota redusă de 5% în suma de ... lei.

Precizăm că în pretul de vânzare sus menționat sunt incluse o parte din bunurile reprezentând mijloace fixe (anexa nr.1 la contractul de vânzare cumpărare nr..../31.05.2012) anexa la prezentul referat pentru care a aplicat cota redusă de 5%, și nu cota standard de 24%.

**5. Dobândirea de către P.F.A. X** a imobilului care a făcut obiectul vânzării.

5.1. În anul 2008 se încheie antecontractul ... completat și modificat prin adiționalul nr...., autentificat sub nr..../03.09.2008 și adiționalul nr...., autentificat sub nr..../15.04.2009.

Partile contractante sunt SC F SA în calitate de vânzător și X în calitate de promitent cumpărător.

Obiectul antecontractului îl reprezintă cumpărarea imobilului compus din apartament, boxa și loc de parcare.

Pretul de livrare convenit între parti conform clauzelor din contract este în suma de ... euro fara TVA, echivalent a ... lei (calculat la cursul de ... lei/Euro, la data încheierii antecontractului) din care X a achitat avansul în suma de ... Euro, respectiv ... lei plus TVA în suma de ... Euro (... lei).

Pentru avansul achitat, vânzătorul SC F SA emite facturile nr.../15.05.2008; nr.../17.06.2008 și nr.../04.09.2008.

5.2. În anul 2009 se încheie contractul de cesiune nr.... din 15.04.2009, părțile contractante fiind SC F SA în calitate de vânzător, X în calitate de cedent și P.F.A. X în calitate de cesionar (promitent cumpărător).

Prin contractul de cesiune X cedează P.F.A. X toate drepturile și obligațiile ce-i revineau din antecontractul de vânzare cumpărare, urmând ca P.F.A. X să achite către vânzător diferența de pret în suma de ... Euro plus TVA în suma de ... Euro.

Se precizează faptul că între domnul X persoana fizică neînregistrată în scopuri de TVA și P.F.A. X, nu s-a efectuat nicio operațiune economică, respectiv decontarea de către P.F.A. X a avansului achitat de către acesta din urmă.

5.3. În data de 26.06.2009 s-a încheiat contractul de novatie nr. .../26.06.2009 în care părțile contractante sunt SC F SA în calitate de vânzător, P.F.A. X în calitate de cedent și IFN SA în calitate de cesionar (promitent cumpărător).

Prin contract, P.F.A. X conform clauzelor, cesionează în tot drepturile și obligațiile ce-i revineau din antecontract către IFN SA, pretul imobilului fiind același, respectiv ... Euro. În contract se stipulează: "până la data contractului domnul X ca persoana neimpozabilă și neînregistrată în scopuri de TVA, a achitat în anul 2008 conform antecontractului avansul în suma de ... Euro fără TVA (echivalentul a ... lei)."

Din datele puse la dispoziție nu rezultă că cesionarul ar fi achitat contravaloarea avansului către domnul ....

5.4. La aceeași dată, respectiv 26.06.2009, se încheie contractul de vânzare nr.... din 26.06.2009 în care părțile contractante sunt SC F SA în calitate de vânzător și IFN SA în calitate de cumpărător.

Obiectul contractului îl reprezintă cumpărarea de către IFN SA de la SC F SA a imobilului compus din apartament, boxa, loc de parcare.

Pretul total al tranzacției conform clauzelor din contract este în suma de ... Euro, din care domnul X a achitat în 2008 avansul în suma de ... Euro. În contract se stipulează următoarea clauză: vânzătorul declară că până la data încheierii prezentului contract cumpărătorul a achitat suma de ... Euro și TVA în sumă de ... Euro, cu titlu de avans, invocându-se antecontractul ..., modificat și completat prin actele adiționale .. și ... și contractul de cesiune nr.../2009 prin compensarea facturii de avans emisă de IFN SA către P.F.A. X. Diferența de pret de ... Euro și TVA în sumă de ... Euro va fi achitată de IFN SA.

5.5. În aceeași dată, respectiv 26.06.2009 se încheie contractul de leasing .../26.06.2009, modificat și completat cu adiționalele ..., ... și ... în care părțile contractante sunt IFN SA în calitate de locator și P.F.A. X în calitate de utilizator.

Obiectul contractului îl reprezintă finanțarea și transmiterea de către locator către utilizator a dreptului de posesie și folosință a bunului conform legii și prevederilor prezentului contract compus din apartament situat la parterul blocului din orașul ..., boxa situată la subsol din orașul ..., Soseaua ... și locul de parcare, situat la subsolul imobilului din orașul ..., soseaua ... nr.... și ....

Valoarea imobilului conform contractului de leasing este de ... Euro, fără TVA din care avansul este în sumă de ... Euro, valoarea reziduală fiind de ... Euro și valoarea dobânzii este în suma de ... Euro.

Potrivit actului adițional nr.... din 03.07.2009 locatorul va emite factura de avans în suma de ... lei plus TVA, echivalentul a ... Euro plus TVA. Potrivit clauzelor din contract modificat și completat cu adiționalele nr.1, 2 și 3, avansul a fost considerat, conform clauzelor, achitat integral prin stingerea cu creanța preluată (avansul achitat de X) în baza contractului de novatie, valoarea contractului de leasing fără TVA ajungând la suma de ... Euro din care dobânda ... Euro.

**6. În data de 31.05.2012, s-a încheiat Contractul de vânzare-cumpărare nr. ....** Obiectul contractului a fost cumpărarea de către P.F.A. X a unui apartament situat la parterul blocului ... din orașul ..., a boxei nr.... situată la subsolul ... din orașul ..., Soseaua ... și a unui loc de parcare nr...., situat la subsolul ... al imobilului din orașul ..., Șoseaua ... nr.....

Pretul imobilului a fost de ... lei, din care ... lei valoarea fără TVA și TVA în suma de ... lei, echivalentul a ... Euro, din care ... Euro la care se adaugă TVA reprezentând capital rambursat și suma de ... Euro, inclusiv TVA, reprezentând debite restante din facturi emise și neachitate. Pretul a fost calculat la cursul de vânzare din data de 31.05.2012, respectiv ... lei/Euro.

6.1. Concluzionând, se constată că imobilul a fost contractat inițial conform antecontractului .../2008, de către domnul X persoana neimpozabilă și neînregistrată în scopuri de TVA, pretul imobilului fiind de ... Euro, din care a achitat către SC F SA un avans în suma de ... Euro.

În anul 2009 apartamentul este cedat către P.F.A. X conform contractului de cesiune, P.F.A. X către SC IFN SA conform contractului de novatie, cumpărat de acesta din urmă de la SC F SA, conform

contractului de vanzare cumparare nr...., apartamentul fiind ulterior preluat de P.F.A. X de la SC IFN SA prin contract de leasing si in final cumparat prin contractul de vanzare cumparare nr..../2012 de domnul C.

6.2. În fapt apartamentul achizitionat in anul 2008 de catre X in calitate de cumparator si ulterior prin contractele de cesiune, novatie, cumparare leasing, imobilul ramane la P.F.A. X. Valoarea imobilului ajungand in final la suma de ... lei (... lei avans + ... lei pret contract) la care se adauga dobanzile in valoare de ... Euro inregistrate direct pe cheltuieli de catre P.F.A. X.

**7. În data de 31.05.2012 s-a incheiat contractul de vanzare cumparare nr. ...**, unde părțile contractante sunt P.F.A. X – persoana fizica autorizată, în calitate de vânzător și C, în calitate de cumparator.

Obiectul contractului îl reprezintă vânzarea de catre P.F.A. catre C a imobilului situat in orasul ..., Șoseaua ... nr. ..., județul ..., compus din:

- apartamentul inscris in cartea funciara la nr...., nr. cadastral ...;
- boxa inscrisă in cartea funciara la nr...., nr. cadastral ...;
- locul de parcare, carte funciara la nr.... si nr.cadastral sub nr....

Prețul de vânzare al imobilului este in valoare de ... lei, TVA inclus, respectiv ... lei valoare fără TVA și TVA în sumă de ... lei, din care:

- valoarea apartamentului - ... lei valoarea fără TVA și TVA 5% in suma de ... lei;
- valoarea boxei - ... lei valoarea fără TVA și TVA 24% în suma de ... lei;
- valoarea locului de parcare - ... lei valoarea fără TVA și TVA 24% în sumă de ... lei.

Concluzionând, in fapt prin antecontractul de cumparare vanzare si contractele de cesiune, novatie, leasing, imobilul ramane la P.F.A. X, valoarea imobilului ajungând in final la valoarea de ... lei (fara TVA) plus dobanda in valoare de ... Euro (fara TVA), inregistrata direct pe cheltuieli de catre P.F.A. X.

**8. P.F.A. X a aplicat eronat cota de 5% din urmatoarele considerente:**

8.1. Contribuabilul nu inregistreaza la registrul comertului tranzactiile imobiliare definita activitate conform O.U.G. nr.44/2008, in completarea obiectului de activitate, avand consecinta fiscala realizarea de venituri din activitati neautorizate si nedeclarate.

Apartamentul nu este declarat ca punct de lucru nerespectandu-se astfel prevederile O.U.G. nr.44/2008 si O.G. nr.92/2003 republicata.

Nu s-a facut dovada ca apartamentul a fost folosit exclusiv pentru desfasurarea activitatii sau si ca locuinta avand in vedere dotarile cuprinse in anexa 1 la contractul de vanzare cumparare .../31.05.2012.

8.2. Potrivit prevederilor art.140 alin.(2<sup>1</sup>) din Codul Fiscal, a prevederilor pct.23 alin.(7) – (12) din H.G. nr.44/2004, modificată si completată, a prevederilor O.U.G. nr.200/2008, H.G. nr.1618/2008, cota redusa de TVA de 5%, se aplica asupra bazei de impozitare pentru vanzarea anumitor locuinte care intra in cadrul politicii sociale.

8.3. In politica sociala pentru care se permite aplicarea cotei reduse de TVA, sunt obligatorii respectarea urmatoarelor conditii:

a) Vanzatorul poate aplica cota redusa de TVA de 5% daca cumparatorul este persoana fizica sau familie si prezinta inainte sau la data vanzarii o declaratie pe propria raspundere autentificata din care sa rezulte ca nu a mai beneficiat de locuinta dobandita cu cota redusa, precum si faptul ca sunt respectate conditiile stabilite la art.140 alin.(2<sup>1</sup>) lit.c) pct.1 si 2 din Codul Fiscal.

b) Locuinta care intra in cadrul politicii sociale trebuie sa se incadreze in urmatoarele conditii:

- suprafata utila sa nu depaseasca ... mp;
- terenul pe care este construita sa fie sub ... mp;
- la data vanzarii imobilul sa poata fi locuit ca atare;
- valoarea totala a proprietatii respectiv a locuintei exclusiv TVA sa fie de maxim 380.000 lei.

9. Pe cale de consecinta cota redusa de TVA de 5%, se aplica numai pentru locuintele care intra in cadrul politicii sociale si care in momentul vanzarii au o suprafata utila de maxim 120 mp, suprafata pe care este edificata de maxim 250 mp., valoarea totala a proprietatii sa nu depaseasca limita maxima de 380.000 lei, iar la data vanzarii imobilul sa poata fi locuit ca atare.

10. Se constata ca legiuitorul reglementeaza aplicarea cotei reduse de 5%, conditionata de respectarea unor conditii obligatorii pe care trebuie sa le indeplineasca locuintele in cadrul politicii sociale prevazute la art.140 alin.(2<sup>1</sup>) din Codul Fiscal, pct.23 din H.G. nr.44/2004, O.U.G. nr.200/2008 si H.G. nr. 1618/2008, in formele aplicabile perioadei incidente.

10.1. In fapt, valoarea proprietatii imobilului la data vanzarii este de ... lei (... lei CVC ... + ... lei antecontract ...) depasind limita maxima admisa de 380.000 lei si care reprezinta o conditie pentru aplicarea cotei reduse de TVA.

11. Având in vedere constatarile sus mentionate si in baza prevederilor art.140 alin.(2<sup>1</sup>) din Codul Fiscal, pct.23 alin.(7) – (11) din H.G. nr.44/2004, modificate si completate, a prevederilor O.U.G. nr.200/2008 si H.G. nr.1618/2008, precum si prevederile O.U.G. nr.44/2008, s-a stabilit diferenta suplimentara de TVA colectata in suma de ... lei (anexa nr.1 la raport), prin aplicarea diferentei de cota de

19% (24% – 5% cota redusă) asupra sumei de ... lei, reprezentând valoarea fără TVA a imobilului conform contractului de vânzare-cumpărare nr.../2012.

**Referitor la TVA deductibilă** – în perioada 01.07.2009 – 30.06.2012, P.F.A. X deduce TVA în sumă de ... lei aferentă imobilului achiziționat.

Decizia de impunere nr.../03.09.2012 are ca anexă **Raportul de inspecție fiscală nr.../03.09.2012**, în care la Cap.V „Discuția finală cu contribuabilul” – Punctul 5.1. „Prezentarea punctului de vedere al contribuabilului” se precizează că la controlul fiscal efectuat în data de 31.08.2012 agentul economic a formulat puncte de vedere diferite față de rezultatele inspecției fiscale (anexa nr.7).

La punctul **5.2. „Considerații asupra punctului de vedere al contribuabilului”**, se precizează că motivația contribuabilului privind aplicarea cotei reduse de TVA de 5% nu este de natură să infirmе constatările organelor de inspecție și prevederile legale consemnate în raport și avute în vedere la stabilirea diferenței de TVA colectată.

**III.** Luând în considerare cele prezentate de contestatoare, constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada verificată, se rețin următoarele:

**Prin cauza supusă soluționării Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe dacă este legală măsura Activității de Inspecție Fiscală de a stabili în sarcina P.F.A. X prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../03.09.2012, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.**

#### **În fapt,**

**P.F.A. X** a achiziționat în leasing în anul 2009 un apartament destinat locuința situat la parterul blocului ... din orașul ..., Șoseaua ... nr..., județul ..., pe care îl vinde în anul 2012 la o persoană fizică ca parte a politicii sociale aplicând cota de TVA de 5%.

În urma analizei documentelor puse la dispoziție de petentă, organele de inspecție fiscală consideră că aceasta nu îndeplinește condițiile prevăzute la art.140 alin.(2<sup>1</sup>) lit.c) pct.1 și 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.23 alin.(7) – (11) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru a putea aplica cota redusă de TVA de 5% deoarece în fapt, valoarea proprietății imobilului la data vânzării este de ... lei (**... lei conform Contract vânzare-cumpărare nr... + ... lei valoare avans**) la care se adaugă dobânda în valoare de ... euro (înregistrată de petentă direct pe costuri), depășind limita maximă admisă de 380.000 lei și care reprezintă una din condițiile pentru aplicarea cotei reduse de TVA.

Urmare a celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența suplimentară de TVA colectată în suma de ... lei (anexa nr.1 la raport), prin aplicarea diferenței de cota de TVA de 19% (24% – 5% cota redusă) asupra sumei de ... lei reprezentând valoarea fără TVA a imobilului vândut conform contractului de vânzare-cumpărare nr.../2012.

Petenta formulează contestație deoarece consideră nejustificată și ilegală aplicarea cotei de TVA de 24% pe o tranzacție imobiliară pentru care au fost respectate toate prevederile legale pentru a aplica cota redusă de TVA de 5%, argumentul unic al echipei de inspecție fiscală fiind cel legat de valoarea locuinței care nu este cea specificată în Contractul de vânzare din 31.05.2012, ceea ce reprezintă un fals în interpretare întrucât valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată de P.F.A. X trebuie să corespundă cu valoarea reală încasată de la domnul C, și nu cu o valoare estimativă, fictivă și subiectivă.

#### **În drept,**

**Referitor la cota redusă de TVA de 5%, art.140 alin.(2<sup>1</sup>) lit.c) pct.1 și 2** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ (2<sup>1</sup>) 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. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, 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 mp, 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 mp, inclusiv amprenta la sol

afereantă 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 au achiziționat-o cu cota de 5%;

**Pct.23 alin.(7) – (11)** din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, vine în completarea art.140 alin.(2<sup>1</sup>) lit.c) pct.1 și 2, precizând:

„ (7) Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art.140 alin.(2<sup>1</sup>) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art.128 alin.(1) din Codul fiscal, a locuințelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunurile prevăzute la art.140 alin.(2<sup>1</sup>) lit.a) - d) din Codul fiscal. Pentru livrările prevăzute la art.140 alin.(2<sup>1</sup>) lit.a), b) și d) din Codul fiscal, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința.

(8) În aplicarea art.140 alin.(2<sup>1</sup>) lit.c) din Codul fiscal, prin locuință se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependințele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane sau familii.

(9) În sensul art.140 alin.(2<sup>1</sup>) lit.c) din Codul fiscal, suprafața utilă a locuinței de 120 mp nu include anexele gospodărești. Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, menționate la art. 140 alin.(2<sup>1</sup>) lit.c) din Codul fiscal, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii. Valoarea-limită de 380.000 lei prevăzută la art.140 alin.(2<sup>1</sup>) lit.c) din Codul fiscal cuprinde valoarea locuinței, inclusiv valoarea cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care este construită locuința, dar exclude unele drepturi de servitute legate de locuința respectivă. În calculul suprafeței maxime de 250 mp, prevăzute la art.140 alin. (2<sup>1</sup>) lit.c) din Codul fiscal, se cuprind și suprafețele anexelor gospodărești, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința, chiar dacă se află la numere cadastrale diferite.

(10) În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art.140 alin.(2<sup>1</sup>) lit.c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

(11) Persoanele impozabile care livrează locuințe vor aplica cota de 5% inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că la momentul livrării vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. 140 alin.(2<sup>1</sup>) lit.c) din Codul fiscal și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (10) al prezentului punct. În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei de 19% sau, după caz, de 24%, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației prevăzute la alin.(10) sau din alte motive obiective, la livrarea bunului imobil se pot efectua regularizările prevăzute la art.140 alin.(4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art.140 alin.(2<sup>1</sup>) lit.c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.”

Referitor la rolul activ și dreptul de apreciere al organului fiscal, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

- la art.6 „**Exercitarea dreptului de apreciere**

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

- la art.7 alin.(2) „**Rolul activ**

**Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.** În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

-la art.11 alin.(1) “**La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”**

Referitor la sarcina probei, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, prevede următoarele:

-la art. 64 „**Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile** Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

-la art. 65 „**Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

(1) **Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.**

(2) *Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.*"

Față de situația de fapt și de drept prezentată anterior, reținem:

Cota redusă de TVA de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, numai pentru locuințele care în momentul vânzării au o suprafața utilă de maxim 120 mp, suprafața pe care este edificată de maxim 250 mp, valoarea totală a proprietății să nu depășească limita maximă de 380.000 lei, iar la data vânzării imobilul să poată fi locuit ca atare.

În cazul nostru, persoana fizică X în anul 2008 a încheiat un antecontract cu SC F SA pentru un apartament situat în orașul ..., în valoare de ... euro, fără TVA, echivalentul a ... lei la un curs de ... lei/euro, din care a achitat suma de ... euro, valoare cu TVA, echivalentul a ... lei.

În data de 15.04.2009 se încheie Contractul de cesiune, conform căruia părțile contractante sunt SC F SA, în calitate de vânzător, persoana fizică X în calitate de cedent și PFA X în calitate de cesionar. La data încheierii contractului și nici ulterior acesteia nu a avut loc nicio operațiune economică, respectiv decontarea de către persoana fizică autorizată X către persoana fizică X a avansului de ... euro achitat de către acesta din urmă.

Prin contractul de cesiune X cedează P.F.A. X toate drepturile și obligațiile ce-i revineau din antecontractul de vânzare-cumpărare, urmand ca P.F.A. X să achite către vânzător diferența de pret în suma de ... Euro plus TVA în suma de ... Euro. Precizăm faptul că din documentele puse la dispoziție nu rezultă că cesionarul ar fi achitat contravaloarea avansului către domnul X. În data de 26.06.2009 s-a încheiat contractul de novatie nr.../26.06.2009 conform căruia părțile contractante sunt SC F SA în calitate de vânzător, P.F.A. X în calitate de cedent și IFN SA în calitate de cesionar (promitent cumparator).

Prin contract, P.F.A. X conform clauzelor, cesionează în tot drepturile și obligațiile ce-i revineau din antecontract către IFN SA, prețul imobilului fiind același, respectiv ... Euro. În contract se stipulează: "până la data contractului domnul X ca persoana neimpozabilă și neînregistrată în scopuri de TVA, a achitat în anul 2008 conform antecontractului avansul în suma de ... Euro fără TVA (echivalentul a ... lei)."

La aceeași dată, respectiv 26.06.2009, se încheie contractul de vânzare nr.... din 26.06.2009 în care părțile contractante sunt SC F SA în calitate de vânzător și IFN SA în calitate de cumparator. Obiectul contractului îl reprezintă cumpărarea de către IFN SA de la SC F SA a imobilului compus din apartament, boxa, locul de parcare.

În aceeași dată, respectiv 26.06.2009 se încheie contractul de leasing .../26.06.2009, modificat și completat cu aditionalele ..., ... și ... în care părțile contractante sunt IFN SA în calitate de locator și P.F.A. X în calitate de utilizator. Obiectul contractului îl reprezintă finanțarea și transmiterea de către locator către utilizator a dreptului de posesie și folosință a bunului conform legii și prevederilor prezentului contract compus din apartamentul situat la parterul blocului ... din orașul ..., boxa nr.... situată la subsolul ... din orașul ..., Soseaua ... și locul de parcare nr...., situat la subsolul ... al imobilului din orașul ..., soseaua ... nr.... și ....

Valoarea imobilului conform contractului de leasing este de ... Euro, fără TVA, din care avansul este în sumă de ... Euro, valoarea reziduală fiind de ... Euro și valoarea dobânzii este în sumă de ... Euro.

**În data de 31.05.2012, a fost încheiat Contractul de vânzare-cumpărare nr. ....** Obiectul contractului a fost cumpărarea de către P.F.A. X a apartament CO2 situat la parterul blocului ... din orașul ..., a boxei și locului de parcare situate la subsolul din orașul ..., Soseaua ....

Pretul imobilului a fost de ... lei, din care ... lei valoarea fără TVA și TVA în suma de ... lei, echivalentul a ... Euro, din care ... Euro la care se adaugă TVA reprezentând capital rămas de facturat și suma de ... Euro, inclusiv TVA, reprezentând debite restante din facturi emise și neachitate. Pretul a fost calculat la cursul de vânzare din data de 31.05.2012, respectiv ... lei/Euro.

**Tot în data de 31.05.2012 s-a încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr. ...** unde părțile contractante sunt P.F.A. X – persoana fizică autorizată, în calitate de vânzător și C, în calitate de cumparator. Obiectul contractului îl reprezintă vânzarea de către P.F.A. X către C a imobilului situat în orașul ..., Șoseaua ... nr...., județul ..., compus din apartament, boxa și loc de parcare.

Prețul de vânzare al imobilului este în valoare de ... lei, TVA inclus, respectiv ... lei valoare fără TVA și TVA în sumă de ... lei, din care valoarea apartamentului CO - ... lei valoarea fără TVA și TVA 5% în suma de ... lei, valoarea boxei - ... lei valoarea fără TVA și TVA 24% în suma de ... lei, valoarea locului de parcare - ... lei valoarea fără TVA și TVA 24% în sumă de ... lei.

**În concluzie, se constată că valoarea imobilului achiziționat urmare a antecontractului de vânzare-cumpărare, contractului de cesiune, contractului de novatie, contractului de leasing și contractului de vânzare-cumpărare de la sfârșitul perioadei de leasing se ridică la nivelul sumei de ... euro fără TVA la care se adaugă dobânzile în sumă de ... euro. Pentru imobilul achiziționat petenta, în perioada iulie 2009 – mai 2012, deduce și evidențiază în jurnalele de cumpărări TVA în sumă de ... lei. Urmare a celor prezentate valoarea imobilului depășește cu mult limita maximă**

**admisă de 380.000 lei (aproximati ... euro fără TVA la cursul din data de 31.05.2012) și care reprezintă o condiție pentru aplicarea de către vânzători a cotei reduse de TVA de 5%.**

În ceea ce privește argumentul contestatorului referitor la faptul că aplicarea cotei de TVA de 24% este nejustificată și ilegală pe o tranzacție imobiliară pentru care au fost respectate toate prevederile legale pentru a aplica cota redusă de TVA de 5%, argumentul unic al echipei de inspecție fiscală fiind cel legat de valoarea locuinței care nu este cea specificată în Contractul de vânzare din 31.05.2012, ceea ce reprezintă un fals în interpretare întrucât valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată de P.F.A. X trebuie să corespundă cu valoarea reală încasată de la domnul C, și nu cu o valoare estimativă, fictivă și subiectivă, reținem următoarele:

Art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Contractele de vânzare – cumpărare, cesiune, novație și leasing, au avut loc în baza unor contracte civile, iar potrivit principiului de drept „*pacta sunt servanda*”, convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante, fiind suficiente pentru încheierea valabilă a actelor juridice.

Însă, din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării unui bun imobil este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În consecință, tranzacțiile efectuate de contestator, respectiv vânzarea de imobile și terenuri, trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

Astfel, se reține că, independent de calificarea tranzacțiilor, potrivit Codului Civil, în materia fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic propriu zis al acestora, după cum prevăd dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, potrivit art.1 alin.(3) din același act normativ, **„în materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”**

Reținem astfel că în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența suplimentară de TVA colectată în suma de ... lei, prin aplicarea diferenței de cota de 19% (24% – 5% cota redusă) asupra sumei de ... lei, reprezentând valoarea fără TVA a imobilului vândut conform contractului de vânzare cumpărare nr.775/2012, **urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de P.F.A. X pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr..../03.09.2012 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.210, 216 alin.(1) și art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se

#### **DECIDE :**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **P.F.A. X** pentru suma de ... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr..../03.09.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală.

Decizia de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunal în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Director Executiv,