

## DECIZIA NR. 1307/2015

### privind solutionarea contestatiei formulata de catre **X** inregistrata la D.G.R.F.P. ....sub nr...../23.07.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice ....., Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de catre A.J.F.P..... - Inspectie Fiscala, prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P..... sub nr...../23.07.2014, cu privire la contestatia formulata de catre d-na **X** din mun....., str..... nr....., ap....., jud. ....

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele fiscale din cadrul A.J.F.P..... - Inspectia Fiscala, prin Decizia de impunere nr...../24.06.2014, privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, priveste **suma totala de ..... lei**, astfel:

- ..... lei reprezentand taxa pe valoare adaugata stabilita suplimentar de plata,
- ..... lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA,
- ..... lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art.207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de data comunicarii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../24.06.2014, in data de **25.06.2014**, conform confirmarii de primire existente in copie la dosar si de data inregistrarii contestatiei la AJFP-IF....., **16.07.2014**, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 207 si art. 209 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.R.F.P. .... prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre d-na **X**.

**I. D-na X** formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../24.06.2014, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..../24.06.2014 si contesta taxa pe valoare adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de ..... lei, cu dobanzi de ..... lei si penalitati de intarziere de..... lei.

Petenta invoca faptul ca actul administrativ-fiscal este nelegal si nefondat din urmatoarele considerente:

In legislatia existenta pana la data de 01.01.2010 nu existau prevederi legale care sa stabileasca situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile.In acest sens petenta sustine ca modificarile esentiale ale art.127 din Codul fiscal precum si a normelor metodologice, au intervenit incepand cu data 01.01.2010, cand a fost introdus alin.2<sup>1</sup> care arata ca situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme.

Referitor la stabilirea calitatii de contribuabil, petenta sustine ca vanzarea unui imobil nu intra in notiunea de „exploatare” a imobilului, care trebuie sa aibe un scop anume, respectiv obtinerea de venituri cu caracter de continuitate si ca organele de control au confundat notiunea de caracter de continuitate cu notiunea de repetativitate.

In concluzie petenta sustine ca, in opinia sa, atata timp cat nu are nici calitatea de comerciant si nici nu exploateaza bunuri imobile cu caracter de continuitate, nu desfasoara o activitate economica si prin urmare, nedesfasurand o activitate economica, nu are calitatea de contribuabil, astfel ca in mod gresit s-a stabilit in sarcina sa obligatia de plata a TVA.

In ce priveste stabilirea bazei impozabile contestatara sustine ca in mod gresit organele de inspectie fiscala au stabilit baza de impozitare ca fiind intregul pret primit, astfel ca daca din contravaloarea obtinuta trebuie sa achite 24%, rezulta ca baza de impozitare nu poate fi decat pretul minus TVA.

In sustinerea contestatiei petenta invoca hotararea CEJ in cauzele conexe C 249/12 si C250/12, care a hotarat ca atunci cand pretul unui bun a fost stabilit de parti fara nici o mentiune cu privire la TVA, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligata la plata TVA pentru operatiunea supusa taxei, pretul trebuie considerat, in cazul in care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobanditor taxa, ca incluzand deja taxa pe valoare adaugata.

In mod gresit s-a procedat la reconsiderarea caracterului gratuit al contractului de donatie incheiat in data de 15.12.2010 cu persoana fizica **X** sustine ca prin acest act nu a simulat un act oneros de vanzare –cumparare, ci a reprezentat un act cu titlu gratuit, ca o multumire pentru ajutorul pentru care i s-a dat la construirea mansardei si ca nu a existat un raport juridic care sa-l oblige a-i plati donatarului o suma de bani.

Data la care organul de inspectie fiscala a stabilit ca a depasit plafonul de scutire, respectiv 10.01.2011, a fost gresit stabilita, intrucat s-a tinut cont si de valoarea donatiei din 15.12.2010, aceasta fiind reconsiderata ca vanzare deghezata.

**II. Prin Decizia de impunere nr. ....../24.06.2014**, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P..... Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice au stabilit suplimentar de plata TVA in valoare de ..... lei, dobanzi aferente TVA in valoare de ..... lei si penalitati de intarziere in valoare de..... lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr...../24.06.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...../24.06.2014 contestata de catre d-na **X**, rezulta urmatoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2009 - 31.12.2013.

1. Stabilirea calitatii de platitor de taxa pe valoarea adaugata.

In vederea determinarii starii de fapt relevanta din punct de vedere fiscal al tranzactiilor imobiliare efectuate, organul de inspectie fiscala a procedat la solicitarea de informatii si inscrisuri de la persoana fizica verificata, Birourile Notariale si OCPI..... in conformitate cu prevederile art.6 si art. 7 alin.(2) din O.G. nr.92/2003,

privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, prezentand urmatoarele documente:

- doua contracte de vanzare cumparare in care persoana fizica verificata are calitatea de beneficiar de venit prin care instraineaza prin vanzare doua apartamente (anexele nr. 8.1 – 8.2 );

- un contract de donatie prin care persoana fizica verificata in calitate de donatar doneaza unei persoane fizice cu domiciliul in ..... doua apartamente (anexa nr. 9);

- act de dezlipire autentificat sub nr.491 din 15.12.2010 din care rezulta ca persoana fizica verificata este proprietara a intregului imobil terasa acoperis, imobil apartamentat in patru apartamente distincte, apartamentele nr. M1, M2, M3 si M4 (anexa nr. 10);

Urmare a consultarii site-ului Primariei Mun. .... rezulta ca exista autorizatia de construire nr..... din 30.03.2009 emisa pe numele d-nei **X** pentru construire mansarda cu locuinte pe terasa acoperis scara B, imobil situat administrativ in mun. ...., bld. General ....., nr. .... (anexa nr.11).

La solicitarea organului de inspectie fiscala, d-na **X** a dat o nota explicativa in data de 11.06.2014, din care rezulta urmatoarele (anexa nr.12):

- a prezentat organului de inspectie fiscala trei contracte din care doua de vanzare cumparare si un contract de donatie;

- imobilele tranzactionate au fost dobandite prin construire, in regie proprie;

- in perioada de la dobandire si pana la instrainare imobilele nu au fost folosite in scop personal;

- a incasat un avans in baza antecontractului de vanzare cumparare nr. ..../817.03.2011;

- la data efectuarii controlului detine in proprietate un teren faneata situat in ..... teren + casa situate in ....., str. ...., nr. ...., un apartament situat in ....., str....., nr. ....;

- nu a mai efectuat alte tranzactii in afara de cele pentru care a prezentat documente;

- cele patru apartamente au fost construite impreuna cu persoana fizica donatara **X** fiind in relatii de prietenie;

- apartamentele construite au fost intabulate in C.F. pe numele sau.

Situatia detaliata a imobilelor construite si vandute si a veniturilor realizate de catre persoana fizica **X** in perioada 01.01.2009 – 31.12.2013 se regaseste in anexa nr. 13 la Raportul de inspectie fiscala.

Din verificarile efectuate asupra documentelor detinute, organul de inspectie fiscala a constatat ca persoana fizica **X** a construit pe terasa acoperisul blocului situat in ....., bld. .... o mansarda compusa din patru apartamente, apartamente care ulterior au fost instrainate prin vanzare doua apartamente si doua apartamente prin donatie.

A. - In anul 2010 persoana fizica verificata a efectuat trei tranzactii imobiliare reprezentand:

- vanzarea unui apartament in suma de..... lei situat in mun....., bld. ...., nr. ...., dobandit prin construire in anul 2009;

- donatia in data de 15.12.2010 catre persoana fizica **X** a doua apartamente situate in ....., bld. ...., nr. ...., valoarea obiectului donatiei fiind apreciata la suma de ..... lei. Actul de donatie incheiat cu persoana fizica **X**, persoana care a participat potrivit declaratiei data pe propria raspundere la solicitarea organului de inspectie fiscala (nota explicativa) raspuns la intrebarea nr.15 din nota explicativa, ar putea reprezenta o plata ascunsa, respectiv o compensare a unor plati pentru prestarile de servicii efectuate de catre persoana fizica donatara anterior incheierii actului de donatie, pe parcursul construirii celor patru imobile.

Desi persoana fizica verificata declara in nota explicativa ca apartamentele au fost construite impreuna cu persoana fizica donatara X, in CF acestea au fost notate pe numele sau, fiind proprietara asupra apartamentelor asa cum rezulta din actul de dezlipire, aceasta avand calitatea de beneficiar de venit asa cum rezulta din contractele de vanzare cumparare. Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca persoana fizica nu a prezentat nici un document (conventie) incheiat cu persoana fizica X cu privire la constructia apartamentelor si la eventualele cheltuieli efectuate.

Mentionam ca autorizatia de construire este emisa pe numele persoanei fizice X.

Astfel organele de inspectie fiscala au retinut ca intentia directa a persoanei impozabile a fost de a se sustrage conditiei referitoare la „plata” si respectiv de a demonstra inexistenta unei legaturi directe intre operatiunea economica efectuata si contrapartida obtinuta care are drept scop implicit excluderea acestei operatiuni din categoria operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata si astfel neobligarea la plata taxei pe valoare adaugata aferenta livrarilor efectuate.

Fapt pentru care, organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea transferului dreptului de proprietate al bunurilor imobile care s-a realizat prin donatie, pentru a reflecta scopul si continutul economic al acestora in baza dreptului conferit de prevederile art.11 « Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal », alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in care se precizeaza :

„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”

B. - In anul 2011 persoana fizica verificata a efectuat o tranzactie imobiliara reprezentand vanzarea unui apartament in suma de .....lei situat in ..... bdl. ...., nr. ....

Avand in vedere numarul si natura imobilelor vandute, modul de dobandire al acestora cat si perioada in care acestea au fost vandute, rezulta ca persoana fizica nu a construit imobilele in vederea utilizarii in scopuri personale, iar pe de alta parte tranzactiile imobiliare efectuate in perioada verificata nu au avut un caracter ocazional scopul vanzarii acestora fiind obtinerea de venituri.

Anterior incheierii contractelor de vanzare cumparare, respectiv transferului dreptului de proprietate, persoana fizica verificata a incheiat un antecontract de vanzare cumparare prin care a incasat un avans in suma de ..... lei, fapt ce demonstreaza ca apartamentele nu au fost construite in vederea utilizarii in scop personal ci in scopul obtinerii de venituri.

Rezulta ca persoana fizica verificata a desfasurat de o maniera independenta activitate in domeniul exploatarei 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 taxei pe valoarea adaugata in conformitate cu prevederile art.127, alin. (1) si (2) si art. 125 1 alin.(1), punctul 18 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal coroborate cu prevederile punctului 3 alin.(1) din H.G.nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 .

Activitatea economica se considera inceputa din momentul in care persoana fizica intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, aceasta fiind considerata de organul de inspectie fiscala inceputa la data de 30.03.2009, data obtinerii autorizatiei de construire nr. ....../30.03.2009, determinata in conformitate cu prevederile punctului 66, alin. (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normele metodologice date in aplicarea Legii nr.571/2003.

In consecinta, persoana impozabila avea obligatia declararii inceperii activitatii economice si a cifrei de afaceri in cursul lunii martie 2009 conform prevederilor art.153

alin.(1) si art. 1561 alin.(3) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

Operatiunile imobiliare efectuate de persoana impozabila reprezinta operatiuni impozabile care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata in conformitate cu prevederile:

- art. 126, alin. (1), art. 128 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal;
- punctul 2. alin.(1) si (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003.

Organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea datei la care persoana impozabila, din perspectiva taxei pe valoarea adaugata a depasit plafonul de scutire si respectiv de stabilire a datei la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Astfel la data de 31.12.2010 persoana impozabila a realizat o cifra de afaceri in suma de ..... lei urmare a livrarii unui apartament, superioara plafonului de scutire tva, prevazut de art.152, alin.(1) din Codul fiscal. Persoana impozabila **X** avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului de scutire, respectiv pana la data de 10.01.2011, prin intocmirea si depunerea declaratiei de mentiuni cod 070 la D.G.F.P. .... pentru luarea in evidenta ca platitor de TVA in conformitate cu prevederile art.152, alin.(1) si (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Persoana impozabila a fost inregistrata in scopuri de tva din oficiu la data de 22.04.2013 si radiata din oficiu la data de 01.11.2013 si prin optiune in perioada 28.01.2014 – 09.04.2014..

Desi persoana impozabila a fost inregistrata in scopuri de tva, in aceste perioade d-na **X** nu a intocmit si nu a depus deconturile de taxa pe valoarea adaugata, incalcand astfel prevederile art. 156, alin. (1), alin. (2), alin. (4), art. 156<sup>2</sup>, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

Pentru stabilirea perioadei fiscale aferenta anilor 2011, 2012, 2013 si 2014 organul de inspectie fiscala a avut in vedere cifra de afaceri realizata din operatiuni taxabile la data de 31 decembrie a anilor 2011, 2012 si 2013 astfel:

- la 31.12.2011 - 180.213 lei inferioara plafonului de..... euro;
- la 31.12.2012 si 2013 - 0 lei, inferioara plafonului de ..... euro;

Prin urmare, perioada fiscala ca obligatie de depunere a decontului de TVA si de plata a TVA, este: - pe anul 2011 luna calendaristica ;

- pe anii 2012, 2013 si 2014 trimestrul calendaristic ;

Dupa data de 01.02.2011 data de la care devine platitor de taxa pe valoarea adaugata, persoana impozabila a efectuat o singura tranzactie imobiliara constand in vanzarea apartamentului nr. M4 dobandit prin construire in anul 2010.

Operatiunea efectuata de persoana impozabila cu acest apartament ca si activitate economica, este operatiune taxabila din punct de vedere al TVA, deoarece pana la data incheierii inspectiei fiscale persoana impozabila nu a prezentat documente justificative in vederea incadrarii acestei operatiuni in categoria operatiunilor scutite in conformitate cu prevederile art.141, alin. (2), lit. f) din Legea nr. 92/2003 privind Codul fiscal, aplicabile la data cand s-a efectuat transferul dreptului de proprietate, respectiv la data cand persoana impozabila verificata a incheiat contracte de vanzare cumparare.

Livrarea apartamentului reprezinta livrare de constructie noua avand in vedere :

- data transferului dreptului de proprietate conform contractului de vanzare cumparare in corelatie cu data dobandirii cu titlu de construire precizata in cuprinsul contractului de

vanzare cumparare. In actul de dezlipire nr. ....../15.12.2010 (anexa nr. 10) prin care imobilul a fost dezmembrat in patru apartamente se face mentiunea ca acesta a fost dobandit prin construire in anul 2010 conform incheierii nr. ....../02.08.2010, la data instrainarii apartamentul avea calificarea de constructie noua.

Prin urmare, livrarea apartamentului reprezinta livrare de constructie noua, fiind indeplinite prevederile art.141 alin.(2) lit.f) punct.3 din Legea nr.571/2003 si pct. 37, alin. (3) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 in care se precizeaza : „, livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta inseamna livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului primei ocupari... ”.

Exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata, respectiv data la care autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, sa solicite persoanei impozabile plata taxei, care intervine la data incasarii avansului cat si la data transferului dreptului de proprietate, respectiv data livrarii bunului imobil conform prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.134 alin.(1) si (2), art.134<sup>1</sup> alin.(1) si art.134<sup>2</sup> alin.(1) si (2).

Pretul de vanzare incasat integral la data transferului dreptului de proprietate pentru bunurile imobile, inregistrat in contractul de vanzare, care reprezinta contrapartida obtinuta de persoana impozabila vanzatoare din partea cumparatorului, in conditiile in care:

- in contractul de vanzare cumparare nu se precizeaza in mod expres ca pretul include si taxa pe valoarea adaugata;
- contractul de vanzare cumparare nu este insotit de un act aditional in care sa se mentioneze ca pretul include si TVA;

Avand in vedere cele prezentate mai sus, pentru operatiunea impozabila incadrata in sfera activitatii economice si efectuata in perioada 01.02.2011 – 31.12.2013 organul de control a determinat o baza impozabila taxabila in suma de ..... lei, constituita din contrapartida obtinuta de persoana impozabila vanzatoare din partea cumparatorului la data transferului dreptului de proprietate.

Organul de inspectie fiscala a determinat o taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ..... lei, calculata prin aplicarea cotei standard de 24% asupra bazei impozabile taxabile (anexa nr.14).

Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de ..... lei persoana impozabila verificata datorează obligatii de plata accesorii in suma totala de..... lei din care:

A. dobanzi de intarziere in suma de .....lei:

- ..... lei, calculate pentru perioada 26.04.2011 M 28.02.2014, prin aplicarea cotei de 0,04 %;
- ..... lei, calculate pentru perioada 01.03.2014 – 12.06.2014 prin aplicarea cotei de 0,03 %.

Dobanzile de intarziere au fost calculate in conformitate cu prevederile: art.119, alin. (1) si al art.120 alin.(7) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată.

B. penalitati de intarziere in suma de ..... lei, calculate prin aplicarea cotei de 15% din obligatiile principale nestinse, in conformitate cu prevederile art.119 alin.(1) coroborat cu prevederile art.120<sup>1</sup> alin.(1) si (2) lit.b) si c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile prevazute de O.U.G. nr.39/2010.

Situatia privind calculul dobanzilor si penalitatilor de intarziere este prezentata in anexa nr. 14 la Raportul de inspectie fiscala.

III. Luand in considerare constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarului, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

**Referitor la taxa pe valoarea adaugata in valoare de ..... lei cu majorari/ dobanzi de intarziere de ..... lei si penalitati de ..... lei, stabilite de plata prin Decizia de impunere privind taxa pe valoare adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. ....../24.06.2014, D.G.R.F.P. .... prin Serviciul Solutionare Contestatii este legal investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate in perioada 2010-2011, constand in vanzari de apartamente, petenta X, datoreaza bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata in valoare de ..... lei cu accesoriile aferente, in conditiile in care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate, a depasit plafonul de scutire si nu s-a inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata la data depasirii plafonului de scutire.**

**In fapt**, organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP.....-Inspectie fiscala persoane fizice au efectuat, la persoana fizica X, o inspectie fiscala partiala urmare careia au incheiat Decizia de impunere nr...../24.06.2014 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ....../24.06.2014.

Controlul a avut ca obiect verificarea persoanelor fizice care au efectuat tranzactii imobiliare, ca urmare a centralizarii declaratiilor informative privind impozitul pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal (cod 208), depuse de notarii publici.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca d-na X avand CNP ..... figureaza in lista nominala a beneficiarilor de venit (editata la data de 11.12.2013) cu 4 tranzactii imobiliare efectuate intre anii 2010-2011 in urma carora au obtinut venituri totale in suma de ..... lei.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se retine ca persoana fizica X a edificat, in baza Autorizatiei de constructie nr..... din 30.03.2009, eliberata de Primaria municipiului ..... cu obiectivul pentru constructia unei mansarde cu locuinte pe terasa acoperis scara ...., imobil situat administrativ in mun..... bdul General ..... nr....., compus din 4 apartamente, iar din datele inscrise in documentele detinute de organul de inspectie fiscala (2 contracte de vanzare-cumparare autentificate, un contract de donatie si un antecontract de vanzare cumparare, autentificate de BNP X si BNP X), in care persoana fizica are calitatea de beneficiar de venit - situatia detaliata a contractelor este prezentata in anexa nr.13 la Raportul de inspectie fiscala), rezulta ca persoana impozabila a efectuat mai multe operatiuni imobiliare, respectiv a vandut 2 apartamente (unul in anul 2010, si unul in anul in anul 2011), si a donat doua apartamente in dec 2010, dobandite cu titlu de construire.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea economica a fost inceputa din momentul in care persoana fizica a intentionat sa efectueze o astfel de activitate, in acest caz, intentia persoanei impozabile de a desfasura activitate economica de exploatare a bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate este considerata de organul de inspectie fiscala ca fiind inceputa in 2009, cand a obtinut de la Primaria ....., autorizatia de construire nr...../30.03.2009, pentru construirea unei mansarde pe terasa unui imobil, compus din 4 apartamente, situat in municipiul ....., bdul General....., nr.....

Intentia persoanei impozabile de a desfasura activitate economica in domeniul tranzactiilor imobiliare cat si momentul inceperii acestei activitati a fost determinata de organul de inspectie fiscala in conformitate cu urmatoarele prevederile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu punctul 66, alin. (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normele metodologice date in aplicarea Legii nr.571/2003.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr...../24.06.2014, organul de inspectie fiscala a stabilit ca persoana impozabila a realizat la data de 31.12.2010 o cifra de afaceri in suma de ..... lei, care depaseste plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata in suma de..... lei (echivalentul in lei a ..... euro la cursul de schimb de la data aderarii), prevazut la art.152 alin.(2) din Legea nr.571/2003.

Asa cum rezulta din Raportul de inspectie fiscala nr...../24.06.2014, la data de 31.12.2010 cifra de afacerii este in suma de ..... lei, care depaseste plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata, prin urmare persoana impozabila X avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului de scutire, respectiv pana la 10.01.2011 prin intocmirea si depunerea declaratiei de mentiuni 070 la D.G.F.P. .... pentru luarea in evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal referitoare la plafonul de scutire prevazut la art. 152, alin. (1) si alin. (2) din acelasi act normativ.

Urmare a celor constatate, din perspectiva taxei pe valoarea adaugata persoana impozabila devine platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.02.2011.

Deoarece petenta nu s-a inregistrat in scopuri de TVA de la data de 01.02.2011, nu a colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea imobilelor construite si nu a declarat si achitat bugetului de stat TVA aferenta veniturilor obtinute din tranzactiile cu imobile, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina sa TVA de plata in valoare de ..... lei, calculata asupra valorii totale a tranzactiilor ce nu sunt scutite de TVA, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv aplicand cota standard de 24% prevazuta de art.140, alin.(1) din Legea nr.571/2003, la o baza impozabila in suma de ..... lei, aferenta tranzactiilor care intra in sfera de aplicare a TVA, in baza contractelor de vanzare cumparare autentificate mentionate in anexa nr.17 la Raportul de inspectie fiscala.

**In drept**, art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007, precizeaza:

*"1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2); "*

Potrivit prevederilor legale invocate, in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei, in conditiile in care sunt realizate de o persoana impozabila asa cum a fost definita la art.127 alin.(1) iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitatile economice



prevazute la art.127 alin.(2).

Neindeplinirea cumulativa a conditiilor prevazute la art.126 alin.(1) conduce la scoaterea din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata a respectivei operatiuni.

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 taxei pe valoarea adaugata daca cel putin una din conditiile prevazute la lit.a)-lit.d) de la art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insasi legiuitorul la pct.(2) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, ceea ce nu este aplicabil in cauza .

Potrivit prevederilor art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

*"Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități."*

iar dispozitiile art.7 alin.(1) pct.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, prevad:

*"(1) În înțelesul prezentului cod termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație(...)*

*20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;"*

Incepand cu data de 01.01.2007, in contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlu VI din Codul fiscal art.125<sup>1</sup> din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, notiunile de persoana impozabila, persoana juridica neimpozabila, persoana neimpozabila, dupa cum urmeaza:

**" ART. 125<sup>1</sup> Semnificația unor termeni și expresii**

*(1)În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]*

*18. **persoană impozabilă** are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă **persoana fizică**, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;*

*20. **persoană neimpozabilă** reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;*

*21. **persoană** reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă";*

Din coroborarea prevederilor legale mai sus mentionate, se retine ca o persoana fizica sau un grup de , reprezinta persoana impozabila in sensul Titlului VI din Codul fiscal, in conditiile in care aceasta 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.

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006 cat si dupa anul 2007: *"activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, **constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**"*

Prin urmare, o persoana fizica se considera ca a realizat o activitate economica in sfera de aplicare a TVA, daca a realizat venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale si necorporale.

În explicarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, la pct.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare după data de 01.01.2007, legiuitorul precizează:

*"(1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, **cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.**"*

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurată o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **excepție facând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate**, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Astfel, potrivit articolului 128 alin. (1) din Codul fiscal, în forma aplicabilă după anul 2007:

*"(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar."*

De asemenea, Directiva 112/2006 CE, art.9 alin.(1) paragraful 2, califică exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economică dacă este făcută în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, iar la art.12 din Directiva se arată că statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, ocazional, activitățile prevăzute la art.9 alin.(1) paragraful 2 și în special una dintre următoarele operațiuni:

- a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea,
- b) livrarea de terenuri construibile.

Potrivit Hotărârii Curții Europene de Justiție în cauza 186/1989 (W.M.Van Tiem v Staatssecretaris van Financien) punctul 18, în conformitate cu principiul neutralității sistemului TVA "termenul de exploatare" se referă la toate operațiunile, oricare ar fi forma juridică a acestora, efectuate în scopul obținerii de venituri, având un caracter de continuitate.

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare în anul 2009, care dispune:

**"ART.153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA**

*(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:*

**a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:**

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;
2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

*b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit*

acest plafon;

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;"

Referitor la aspectul mai sus menționat, la art.152 alin.(1), alin. (2), alin. (6) și alin. (7) din Codul fiscal se precizează:

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară **plafonului de 35.000 euro**, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

**(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, [...]**

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, **trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului.** Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.

(7) După atingerea sau depășirea plafonului de scutire sau după exercitarea opțiunii prevăzute la alin. (3), persoana impozabilă nu mai poate aplica din nou regimul special de scutire, chiar dacă ulterior realizează o cifră de afaceri anuală inferioară plafonului de scutire."

iar la pct.62 alin.(2) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.152, în vigoare în anul 2009, se prevede:

„(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrate în scopuri de taxă;

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe

*perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.”*

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, orice persoana impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoana impozabilă, precum și obligația înregistrării ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în situația în care a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de..... lei (echivalentul în lei a ..... euro la cursul de schimb de la data aderării) pe an, regimul de scutire operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent ca operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere.

În situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea **vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze** dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Pe perioada 01.01.2008-31.12.2011, art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

*„(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:*

*f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:***

*1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;*

*2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;*

*3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;*

*4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, este scutită de taxă pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren.

Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat stipulează, ca excepție, ca scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

În aceste condiții, se reține obligația de a colecta taxă pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu terenuri construibile/construcții noi, realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

În cauza în speta, din documentele existente la dosar, se reține ca d-na **X**, a realizat în perioada 15.12.2010-29.04.2011 patru tranzacții imobiliare constând în transmiterea

dreptului de proprietate, fiind incheiate un contract de donatie a 2 apartamente si 2 contracte de vanzare-cumparare de bunuri imobile, pentru care figureaza in lista beneficiarilor de venit conform declaratiei 208, cu venituri in valoare totala de ..... lei.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca d-na **X**, in calitate de vanzatoare, a incheiat 2 contracte de vanzare -cumparare cu diverse persoane fizice, in calitate de cumparatori si un contract de donatie cu persoana fizica **X**.

Imobilele care fac obiectul tranzactiilor din perioada 2010-2011 au fost dobandite cu titlu de drept construire pe raza municipiului .....

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca d-na **X**, a edificat o constructie, constand intr-o mansarda situata pe terasa unui bloc de locuinte situat in mun....., bdul General ..... nr....., sc....., in baza autorizatiei de construire nr...../30.03.2009 eliberata de Primaria Municipiului .....

Prin obtinerea autorizatiei pentru construirea apartamentelor, urmare careia a construit un imobil cu mai multe apartamente, si incheierea unui numar de 2 contracte de vanzare-cumparare si a unui contract de donatie, mentionate anterior, d-na **X** a angajat costuri cu intentia de a desfasura o activitate economica producatoare de venituri cu caracter de continuitate, in conformitate cu prevederile art.127 din Codul fiscal.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de terenuri si/sau constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA.

Persoana impozabila este si cea care exploateaza bunuri corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

In speta, caracterul de continuitate este dat de existenta unui antecontract de vanzare cumparare si a contractelor succesive de vanzare si donatie a imobilelor (4 apartamente) si din multimea de vanzari efectuate de contestatara (4 tranzactii) intr-o perioada de timp relativ scurta, respectiv anul 2010-2011.

In situatia in care persoana fizica vinde succesiv bunuri imobile si obtine venituri din astfel de activitati, veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii; persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA deoarece realizeaza operatiuni economice.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale si analizand operatiunile efectuate in perioada 2010-2011 de catre d-na **X**, respectiv tranzactionarea a 4 apartamente, rezulta ca aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt definite la articolele de lege mai sus enuntate.

**Organele de inspectie fiscala precizeaza ca activitatea economica a fost inceputa in anul 2009 cand a fost obtinuta de la Primaria ....., autorizatia de construire nr...../30.03.2009, pentru construirea imobilului mansarda, compus din 4 apartamente, situat in municipiul ....., bdul General ....., nr.....**

Intentia persoanei impozabile de a desfasura activitate economica in domeniul tranzactiilor imobiliare cat si momentul inceperii acestei activitati a fost determinata de organul de inspectie fiscala in conformitate cu urmatoarele prevederile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu punctul 66, alin. (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normele metodologice date in aplicarea Legii nr.571/2003.

Prin urmare, persoana impozabila avea obligatia declararii inceperii activitatii economice inca din anul 2009 conform prevederilor art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003,

privind Codul fiscal cat si a cifrei de afaceri pe care preconiza sa o realizeze in cursul anului 2007, in conformitate cu prevederile art.156<sup>1</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

Totodata conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr...../24.06.2014 persoana impozabila a depasit plafonul de scutire in luna decembrie 2010 prin instrainarea unui apartament situat in mun..... potrivit Contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. ....../15.12.2010 cu suma de ..... lei.

De asemenea in luna dec 2010 contribuabilul a mai efectuat o tranzactie reprezentand vanzarea mascata prin donatie a doua apartamente situate in mun. ....../15.12.2010 in valoare de..... lei.

Astfel se retine ca in mod legal tranzactiile efectuate de contestatara **in anul 2010, 2011**, reprezentand vanzari apartamente noi, au fost incadrate de organul de control ca operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, conform art.141, alin.2, lit.f) pct.3, din Codul fiscal , conform situatiei detaliate (anexa nr.13 la RIF nr.194754/24.06.2014),

**Afirmatiile contestatoarei** potrivit carora vanzarea unui imobil nu intra in notiunea de exploatare a imobilului si ca venitul obtinut din vanzare nu are caracter de continuitate si prin urmare nu este persoana impozabila, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, deoarece asa cum am aratat mai sus, legislatia in domeniul TVA sub aspectul definirii activitatilor economice si a persoanelor impozabile este clara si nu a fost modificata semnificativ dealungul timpului.

Incepand cu data de 1 iunie 2002, data intrarii in vigoare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se definesc urmatorii temeni: persoana impozabila, activitati economice, livrare de bunuri, bunuri imobile.

De asemenea, in sensul art.2 alin.(2) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, care prevede faptul ca "*constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri*", art.2 alin.(1) din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.345/2002, 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.*"

Ori contestatara nu a facut dovada faptului ca a construit un imobil cu 4 apartamente, pentru a fi folosite in scop personal.

Odata cu aparitia Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate de la 01.01.2004, aceste prevederi au fost preluate de legiutor 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 necorporate.

Referitor la argumentul contestatarii ca nu se incadreaza in prevederile art.127, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat, potrivit prevederilor art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in concordanta cu principiul de baza al sistemului de TVA potrivit caruia taxa trebuie sa fie neutra, se refera la orice tip de tranzactii indiferent de forma lor juridica, astfel cum se mentioneaza in precizarile Curtii Europene de Justitie in cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regle Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA(EDM) .

Este de retinut ca art.127 alin.(2) din Codul fiscal reprezinta transpunerea in legislatia nationala a dispozitiilor art.9 alin.(1) din Directiva 112/2006/CE privind sistemul comun al TVA.

La pct.3 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date in explicitarea art.127(2) din Cod, mai sus enuntat, se specifica in mod clar ca persoana fizica care nu a devenit deja persoana impozabila pentru alte activitati, se considera ca realizeaza o activitate economica din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, daca actioneaza ca atare de o maniera independenta si activitatea respectiva este desfasurata în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

De asemenea, se specifica in mod clar ca, daca persoana fizica deruleaza deja constructia unui bun imobil în vederea vanzarii, activitatea economica fiind deja considerata începuta si continua, **orice alte tranzatii efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional.**

Prin urmare aceste prevederi constituie baza legala pentru a considera ca "exploatarea" bunurilor cuprinde inclusiv operatiunea de vanzare a bunurilor.

Contestatarul sustine ca oricum, prevederile prin care s-a dispus ca, in cazul unor tranzatii imobiliare, persoanele fizice devin platitoare de TVA, au intrat in vigoare incepand cu data de 01.01.2010, deci ulterior efectuarii operatiunilor economice vizate de actele fiscale, iar aplicarea lor ar incalca principiul neretroactivitatii legii.

Intradevar, potrivit art.III din OUG nr.109/2009, dispozitiile acestei ordonante de urgenta se aplica incepand cu data de 01.01.2010, dar prin pct.98 din acest act normativ, la art.127, a fost introdus alineatul (2<sup>1</sup>), avand urmatorul continut: "situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicate prin norme".

Deci, potrivit art.127 alin.(2<sup>1</sup>) din Codul fiscal, prin normele metodologice nu urmau sa fie stabilite situatii noi in care persoanele fizice urmau sa devina persoane impozabile, ci urmau sa fie explicate situatiile la care se refereau alin.(1) si alin.(2) de la art.127, care se refereau generic la notiunea de persoane impozabile.

In cazul actelor administrative normative, normele metodologice in cauza de fata, aplicarea acestora / intrarea lor in vigoare / coincide cu data intrarii in vigoare a legii/ dispozitiilor din lege pe care le expliciteaza /exemplifica.

Or, la art.127 alin.(2), fraza a II-a din Codul fiscal, se specifica in mod expres ca „De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate”, adica situatia care urma sa fie explicata /exemplificata prin normele metodologice.

Iar punctul 3 alin. (1) din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal dat in aplicarea prevederilor art. 127 din Codul fiscal, precizeaza cu claritate ca in situatia in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii veniturilor cu caracter de continuitate, se considera ca persoana in cauza desfasoara o activitate economica care este impozabila din punct de vedere al TVA.

Trebuie mentionat ca utilizarea in cuprinsul Codului Fiscal a unei notiuni precum "comerciant", astfel cum aceasta este definita de Codul comercial, nu este necesara, intrucat Codul fiscal defineste si utilizeaza, in vederea determinarii regimului TVA, notiuni precum "persoana impozabila", "operatiuni impozabile" si "activitate economica". In aceste conditii, definitiile 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.**

Operatiunile impozabile din perspectiva TVA nu sunt doar cele care 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 punctul de vedere al Codului Comercial ca fiind fapte de comert, sunt operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA.

Prin urmare, asimilarea notiunilor precum "fapte de comert" si "comerciant" cu cele precum "operatiuni impozabile" si "persoana impozabila" nu este in concordanta cu principiile generale ale TVA (principii care sunt reglementate in legislatia comunitara in domeniu, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA) si poate produce dezechilibre in aplicarea mecanismului TVA.

In concluzie, activitatea de exploatare a bunurilor corporale imobile, activitate care cuprinde toate etapele de productie, distributie si furnizare de servicii din punctul de vedere al TVA, intra in categoria activitatii economice in conformitate cu prevederile art.127, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal reprezentand operatiuni impozabile in conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, pentru care contestatoarea dobandeste calitatea de persoana impozabila in conformitate cu art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Contestatară are calitatea de contribuabil intrucat a efectuat tranzactii imobiliare, respectiv transferul dreptului de proprietate si al dezmembramintelor acestuia, prin acte juridice intre vii asupra constructiilor de orice fel, desfasurand activitati economice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Caracterul operatiunilor imobiliare multiple si apoi obtinerea de venituri cu caracter de continuitate il exclude pe contestatar din categoria persoanelor scutite de la plata TVA, avand in vedere dispozitiile art. 126 alin.1 din legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere ca doamna **X** a desfasurat activitati de construire si vanzare de apartamente, din punctul de vedere al TVA intra in categoria activitatii economice, in conformitate cu prevederile art. 127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, reprezentand operatiuni impozabile in conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, se retine faptul ca persoana fizica **X** dobandeste calitatea de persoana impozabila in conformitate cu art. 127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal si urmare a analizarii tranzactiilor imobiliare efectuate de contestatară, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal au colectat TVA suplimentar in valoare de..... lei asupra veniturilor impozabile in valoare de ..... lei realizate din tranzactionarea unui apartament realizate in perioada 2009-2011, conform mentiunilor inscrise in raportul de inspectie fiscala nr...../24.06.2014.

Organele de inspectie fiscala au retinut in mod legal ca prin incasarea sumei de ..... lei reprezentand contravaloarea ap.M3 conform contractului de vanzare cumparare nr...../15.12.2010 si reincadrarea donatiei conform contractului nr...../15.12.2010 avand ca obiect apartamentele M1 si M2 in valoare de ..... lei, la data de 31.12.2010 persoana impozabila **X** a realizat o cifra de afaceri de ..... lei, superioara plafonului de scutire de ..... euro, valoare reglementata de art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel incat, in termen de 10 zile de la depasirea plafonului de scutire, respectiv pana la data de 10 ianuarie 2011, avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform prevederilor art. 152 alin. (6) din acelasi act normativ.

Astfel, in temeiul punctului 62 (2) lit. a) din HG. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal dat in aplicarea art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit ca datorata TVA colectata in suma de..... lei.



**In ceea ce priveste depasirea la data de 31.12.2010 a plafonului de scutire prevazut la art.152 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, contestatara sustine ca a fost gresit stabilita intrucat donatia ce face obiectul contractului de donatie incheiat in data de 15.12.2010 cu persoana fizica X, a fost reconsiderata de catre organele de control, ca vanzare deghizata.**

Contestatara sustine ca „prin acest act nu a simulat un act oneros, de vanzare - cumparare, ci a reprezentat un act cu titlu gratuit, de gratificare a donatarului, ca o multumire pentru ajutorul pentru care mi l-a dat la construirea mansardei”.

Sustinerile din contestatie nu pot fi avute in vedere la solutionarea favorabila a contestatiei , din urmatoarele considerente:

Din Referatul intocmit de organul de control, existent la dosarul contestatiei, se retin urmatoarele:

In data de 15.12.2010 petenta prin contractul de donatie autentificat cu nr..... din 15.12.2010, a donat catre persoana fizica X doua apartamente situate in ....., bdl. ...., nr. ...., valoarea obiectului donatiei fiind estimata functie de preturile practicate de contestatara la suma de ..... lei. Actul de donatie incheiat cu persoana fizica X, persoana care a participat potrivit declaratiei data de petenta la construirea apartamentelor, ar putea reprezenta o plata ascunsa, respectiv o compensare a unor plati pentru prestarile de servicii efectuate de catre persoana fizica donatara anterior incheierii actului de donatie, pe parcursul construirii celor patru imobile.

Desi persoana fizica verificata declara in nota explicativa din data de 11.06.2014, la intrebarea nr.15, ca apartamentele au fost construite impreuna cu persoana fizica donatara X, in CF acestea au fost notate pe numele sau, fiind proprietara asupra apartamentelor asa cum rezulta din actul de dezlipire, aceasta avand calitatea de beneficiar de venit asa cum rezulta din contractele de vanzare cumparare.Totodata, organul de inspectie fiscala mentioneaza ca persoana fizica nu a prezentat nici un document (conventie) incheiat cu persoana fizica X cu privire la constructia apartamentelor.

Drept urmare, organul de control retine ca intentia directa a persoanei impozabile a fost de a se sustrage conditiei referitoare la „plata” si respectiv de a masca existenta unei legaturi directe intre operatiunea economica efectuata si contrapartida obtinuta care are drept scop implicit excluderea acestei operatiuni din categoria operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata si astfel neobligarea la plata taxei pe valoare adaugata aferenta livrarilor efectuate, fapt pentru care, organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea transferului dreptului de proprietate al bunurilor imobile care s-a realizat prin donatie, pentru a reflecta scopul si continutul economic al acestora in baza dreptului conferit de prevederile art.11 « Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal », alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in care se precizeaza : „*La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.*”

Fata de cele mai sus prezentate, se constata faptul ca in cazul contractului de donatie in cauza s-a realizat transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile ( 2 apartamente)de la contestatara in calitate de donator catre donatar, respectiv domnul X.

Avand in vedere prevederile art.126 alin.(1) din Codul fiscal coroborate cu prevederile art.128 alin.(1) si art 130 din acelasi act normativ, tranzactia in cauza reprezinta livrare de bunuri.

Mai mult, contestatara in motivarea contestatiei sustine la pag.7 punctul c).ca donatia a fost facuta pentru “ajutorul” care i s-a dat de donatar la construirea mansardei.

Din cele de mai sus rezulta ca donatia apartamentelor nu a fost facuta cu titlu gratuit, astfel ca in mod legal organul de control a reincadrat tranzactia pentru a reflecta continutul economic al acesteia, si prin urmare contestatia pentru acest capat de cerere este neintemeiata.

In drept art.130 din Legea 571 privind Codul fiscal, precizeaza:

„**ART. 130 Schimbul de bunuri sau servicii**

În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.”

**Referitor la adresa inregistrata la DGRFP .....-Serviciul solutionare contestatii sub nr...../13.03.2015 prin care d-na X solicita ca la calculul taxei pe valoare adaugata datorata sa fie aplicata cota redusa de 5%, se retin urmatoarele:**

In fapt, organele de inspectie fiscala au determinat, pentru contractul de vanzare cumparare autentificat de BNP X sub nr...../29.04.2011, valoarea TVA aplicand cota standard de TVA (de 24%), la momentul la care intervine faptul generator, pe baza documentelor puse la dispozitie de contestatara.

Situatia modului de determinare a TVA pentru contractul de vanzare cumparare mentionat mai sus este prezentata in anexa nr.14 la raportul de inspectie fiscala.

In sustinerea contestatiei, prin adresa inregistrata la DGFP.....-Serviciul solutionare contestatii sub nr...../16.03.2015 la care anexeaza in copie legalizata Declaratia d-lui X autentificata cu nr.17.03.2011 la BNP X, petenta solicita ca la calculul TVA datorat sa se ia in considerare declaratia mentionata si prin urmare sa se aplice cota redusa de TVA de 5% pentru tranzactia respectiva.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in dispozitiile art. 140 alin. 2<sup>1</sup> lit. c) si alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“(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 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%;

.....  
(3) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134<sup>2</sup> alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.”,

coroborate cu prevederile **pct. 23 alin. 7, alin. 8 și alin. 9 din H.G. nr. 44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal , **in** vigoare la data tranzacției aprilie 2011 , care precizează:

„(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.

(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, autenticată 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%.”

În speta sunt incidente și prevederile art. 128 alin. 1, art. 134<sup>1</sup> alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 128

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.[...]

ART. 134<sup>1</sup>

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

.....  
(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.”

Fata de aceste prevederi legale, este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, faptul generator pentru livrarile de bunuri imobile intervenind la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.

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, 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 ..... lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie, iar in 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 aferentă fiecărei locuințe.

De asemenea, potrivit actelor normative sus mentionate se retine ca vânzătorul poate aplica cota de TVA de 5% dacă cumpărătorul prezinta acestuia , **înainte sau în momentul livrării bunului imobil** , o declarație pe propria răspundere, autenticată 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:** în cazul persoanelor necăsătorite, ca nu au deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5% , iar 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%.**

Petentul a prezentat la dosarul cauzei , prin adresa inregistrata la DGRFP .....-Serviciul solutionare contestatii sub nr...../16.03.2015 , in copie legalizata Declaratia d-lui **X** autentificata cu nr.17.03.2011 la BNP **X** , prin care declara pe proprie raspundere ca „*pana la data solicitarii creditului nu a detinut in proprietate exclusiva sau impreuna cu sotia , nicio locuinta indiferent de modul si de momentul in care a fost dobandita*”

Din cuprinsul declaratiei se retine ca aceasta nu a fost emisa in temeiul prevederilor art 140 alin (2<sup>1</sup>) din Legea 571/2003 privind codul Fiscal si nu a fost prezentata vanzatorului la data livrarii imobilului.

Chiar in aceste conditii retinem ca la data incheierii contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. .... / 29.04.2011 cumparatori au fost dl **X** si sotia acestuia **X**.

Declaratia prezentata la dosarul contestatiei este o declaratie pe proprie raspundere a dl **X** iar **d-na X nu a dat o declaratie conform titlului VI, pct. 23, alin. 10 din HG nr. 44/2004 , la data vanzarii imobilului , astfel cum impun prevederile legale aplicabile la data livrarii apartamentului in cauza, enuntate anterior..**

Deasemenea se retine faptul ca d-na **X** nu a prezentat nici documente (proces verbal de receptie, sau alte asemenea documente), din care sa rezulte ca „**în momentul vânzării apartamentul putea fi locuit ca atare.**

Astfel rezulta ca la dosarul contestatiei, referitor la acest capat de cerere, contestatarul nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea constatata de organele de inspectie fiscala in cauza in speta, pe perioada verificata.

In consecinta, se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala.

**Referitor la sustinerea petentului ca in mod gresit organele de inspectie fiscala au stabilit baza de impozitare ca fiind intregul pret primit de la cumparator astfel ca organul fiscal a calculat gresit TVA-ul si pe cale de consecinta si accesoriile stabilite in sarcina sa, se retin urmatoarele:**

Prin contestatia formulata, petenta considera ca organele de inspectie fiscala au aplicat eronat cota de 24% asupra intregului pret prevazut in contractele de vanzare-cumparare , intrucat contrapartida ce ramane in patrimoniul sau este pretul primit minus TVA.

In drept, in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, in cauza sunt aplicabile prevederile:

- art. 140 alin. (1) si alin. (2<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile aplicabile pana la 1 iulie 2010:

*"(1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce".*

Incepand cu data de 1 iulie 2010, prin O.U.G. nr. 58/2010, publicata in Monitorul Oficial nr. 431 din 28 iunie 2010, cota standard de TVA se majoreaza la 24%.

Referitor la aplicarea acestor prevederi, Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004, la pct. 23 prevad urmatoarele:

**„23. (1) Taxa se determina prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduce asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.”**

Conform documentelor existente la dosar, in baza prevederilor legale in vigoare la data efectuarii controlului , organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea taxei pe valoarea adaugata prin aplicarea cotei de impozitare de 19%, asupra bazei impozabile.

Conform prevederilor art.137, alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"(1) **Baza de impozitare** a taxei pe valoarea adaugata **este constituita din:***

*a) **pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni"**;*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, taxa pe valoarea adaugata a fost determinata de organele de inspectie fiscala prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare care cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza sa fie obtinuta de furnizor din partea cumparatorului.

Organele de inspectie fiscala au avut in vedere Decizia nr...../2011 emisa de Comisia Fiscala Centrala, aprobata prin Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. ....../12.04.2011, publicat in Monitorul Oficial al României nr. 278/20.04.2011, potrivit careia:

*"In interpretarea si aplicarea unitara a art. 137, alin. (1), lit. a) si art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si a pct. 23, alin. (1) si (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru livrarile*

taxabile de constructii si de terenuri, 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;

sau

2. **partile nu au convenit nimic cu privire la TVA;**

b) prin aplicarea procedurii sutei marite (prevazut la pct. 23 alin. (2) 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 partile au convenit ca TVA este inclusa in contravaloarea livrării."

Intrucat din contractul de vânzare cumparare nr...../29.04.2011 existent la dosarul cauzei, rezulta ca partile nu au convenit nimic cu privire la TVA , organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata prin aplicarea cotei de TVA de 24%, asupra bazei impozabile in valoare de..... lei, rezultand o taxa pe valoarea adaugata de ..... lei..

**Prin Ordinul MFP nr.1820/30.12.2014 a fost aprobata Decizia Comisiei fiscale centrale (din cadrul MFP) nr. 6/2014 - care prevede:**

„În vederea interpretării și aplicării unitare a prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct. 23 alin. (1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

în temeiul art.5 alin.(4) și (9) din Regulamentul de organizare și funcționare a Comisiei fiscale centrale, aprobat prin Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr.688/2013 privind componența și funcționarea Comisiei fiscale centrale, se adoptă următoarea soluție:

**Decizia Comisiei fiscale centrale nr. ....../2011 aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. ....../2011, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 278 din 20 aprilie 2011, se modifică după cum urmează:**

" Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI „Taxa pe valoarea adăugată”, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;

b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, **prețul**

**convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată.** În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite prevăzută la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI „Taxa pe valoarea adăugată”, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;

c) atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI „Taxa pe valoarea adăugată”, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare].”

Cu privire la modul de calcul a TVA, în Hotărârea Curții Europene de Justiție a Uniunii Europene din data de 7.11.2013 pronunțată în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12 privind pe Corina Hrisi Tulica împotriva ANAF și Calin Ion Pavlosin împotriva D.G.F.P.Timis, la întrebarea preliminară formulată de Secția de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casție și Justiție pentru interpretarea art.73 și 78 din Directiva 2006/112/CE, se specifică următoarele:

**“Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolele 73 și art.78 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că, atunci când prețul unui bun a fost stabilit de parti fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorată pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are de unde recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată.”**

Astfel, potrivit Hotărârii Curții Europene de Justiție, suma reprezentând TVA trebuie inclusă în baza impozabilă care reprezintă prețul total obținut de către contestatorem în calitate de vânzător în condițiile în care nu are de unde recupera taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală.

În acest sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casție și Justiție prin Decizia nr...../12.02.2014 emisă într-o cauză similară și prin care a admis parțial acțiunea reclamantei cu privire la diferența de TVA și accesorii aferente.

Prin adresa ...../10.10.2014 transmisă către DGRFP ....., înregistrată la noi sub nr...../16.10.2014 (anexată în copie la prezenta) Ministerului Finanțelor Publice - Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, precizează ca : **„interpretarea dată de CJUE în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12 Tulica și alții, este obligatorie nu numai în cazul litigiilor principale aflate pe rolul ICCJ ci și în toate situațiile similare cu care autoritățile române sunt sesizate”**.

Potrivit prevederilor pct.23 alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. Nr.44/2004, dat în aplicarea art.140 din Legea nr.571/12003 privind Codul fiscal :

“(1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedura sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv 19 x 100/119 în cazul cotei standard și 9 x 100/109 în cazul cotei reduse, atunci când prețul de

vânzare include și taxa. De regulă prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

Respectiv dupa data de 01.07.2010

(2) *Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv 24 x 100/124 în cazul cotei standard și 9 x 100/109 sau 5 x 100/105 în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca procedeul sutei marite se aplica atunci cand pretul include si TVA , iar pretul include taxa in cazul livrării de bunuri sau prestări de servicii direct catre populatie precum si in cazul in care conform prevederilor contractuale pretul include TVA.

In cauza in speta, tranzactiile cu bunuri imobile s-au realizat prin 2 contracte de vanzare-cumparate (pentru 2 apartamente) si un contract de donatie reancadrat de organul de control in contract de vanzare cumparare(pentru 2 apartamente), incheiate intre dna **X**, in calitate de vanzator si diverse persoane fizice, iar pretul stabilit de comun acord intre parti nu contine nicio mentiune cu privire la TVA.

Luand in considerare aceste prevederi legale, organul de solutionare a contestatiei prin adresa nr...../22.01.2015 (anexata la dosarul cauzei) a solicitat petentei **X**, sa comunice daca are posibilitatea de a recupera taxa pe valoarea adaugata de la dobanditorii imobilelor.

Prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P..... sub nr...../12.02.2015, D-na **X**, a comunicat ca nu are posibilitatea de a recupera TVA de la dobanditorii imobilelor.

Urmare raspunsului primit de la contestatar, organul de solutionare a contestatiei, prin adresa nr...../23.02.2015 a solicitat organelor de inspectie fiscala din cadrul AJFP ..... sa transmita referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei in conditiile precizate, respectiv taxa pe valoarea adaugata colectata datorata aferenta livrarilor de apartamente efectuate de d-na ....., inclusiv accesoriile aferente.

Din PV nr. .... /09.03.2015, anexat la dosarul cauzei, AJFP ..... – Serviciul Inspectie fiscala persoane fizice, se reține faptul ca organul de inspectie fiscala a recalculat TVA datorata de contribuabil avand in vedere prevederile Deciziei Comisiei fiscale centrale nr...../2014 aprobata prin OMFP nr. 1820/30.12.2014.

Astfel, in cazul contractului de vanzare-cumparare mentionat in contestatie, intrucat pretul apartamentului a fost stabilit intre parti fara nicio mentiune cu privire la TVA iar furnizorul, conform declaratiei pe propria raspundere, nu are posibilitatea de a recupera taxa de la dobanditor, organele de inspectie fiscala au reconsiderat situatia de fapt constatand urmatoarele:

« Urmare a modificarilor legislative, aduse in luna decembrie 2014 prin Decizia nr. .... /2014 a Comisiei fiscale centrale, aprobata prin OMFP nr. 1820/30.12.2014 precum si precizarile Ministerului Finantelor Publice – Directia Generala de Legislatie Cod Fiscal si



Reglementari Vamale, inaintate de DGRFP ..... prin adresa nr. ....10.10.2014, pentru operatiunea taxabila ce reprezinta o livrare de constructie noua efectuata catre o persoana fizica, in baza declaratiei date de contribuabil si a datelor inscrise in contractul de vanzare cumparare existente la dosarul fiscal, organul de inspectie fiscala a procedat la determinarea taxei pe valoarea adaugata colectata prin aplicarea procedurii sutei marite conform literei b) din Decizia nr. ..../2014.

In concluzie, urmare a determinarii taxei pe valoare adaugata colectata prin aplicarea procedurii sutei marite, contribuabilul datoreaza TVA in suma de ..... lei, dobanzi de intarziere in suma de .....lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei. Modul de calcul este prezentat in anexa nr. 5 la PV). »

Astfel s-a stabilit TVA recalculat prin aplicarea procedurii sutei marite prevazut la pct. 23 alin.(2) din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, rezultand urmatoarele:

**TVA aferenta operatiunii impozabile, respectiv a vanzarii apartamentului M4 situat in mun....., bdul General..... nr.....:** (anexa nr.1 la referatul cu propuneri de solutionare nr. ..../09.03.2015):

- TVA suplimentara stabilita initial	..... lei
- TVA suplimentara recalculata	..... lei
- <b>diferenta</b>	<b>..... lei</b>

Prin urmare, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se retine ca in cazul contractelor in care partile nu au convenit nimic cu privire la TVA, taxa pe valoarea adaugata se determina prin aplicarea procedurii sutei marite , drept pentru care **se va admite ca intemeiata contestatia formulata de d-na X** împotriva Deciziei de impunere nr...../24.06.2014 **pentru suma de ..... lei reprezentand TVA**, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„Prin decizie contestația va putea fi **admisă**, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

**Pentru motivele precizate urmeaza de asemenea a se respinge contestatia formulată de d-na X** împotriva Deciziei de impunere nr. ..../24.06.2014 emisă de Administratia Judeteana a Finantelor Publice ..... - Inspectie Fiscala **pentru TVA in suma de..... lei**, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“*

coroborat cu pct. 11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*„Contestația poate fi respinsă ca:*

a) **neîntemeiată**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

In ceea ce priveste **dobanzile/majorările de întârziere si penalitatile aferente TVA, prin diminuarea obligatiilor fiscale se reduc si accesoriile aferente acestora .**

Avand in vedere ca dobanzile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie a fost admisa partial contestatia ca intemeiata cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in valoare ..... lei si, potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale" **se va admite partial contestatia ca intemeiata si cu privire la dobanzile de intarziere in valoare de..... lei aferente TVA si penalitati de intarziere in valoare de ..... lei aferente taxei pe valoare adaugata stabilita suplimentar de plata.**

**În ceea ce privește suma de ..... lei,** reprezentând accesorii (dobanzi/majorari de intarziere in suma de..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei) aferente TVA suplimentar de plata în sumă de ..... lei stabilite de organele de inspectie fiscală prin **Decizia de impunere nr...../24.06.2014** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **accesorium sequitur principale** motiv pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la aceste sume.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

#### DECIDE

**1.Admiterea partiala a contestatiei formulata de catre d-na X** inregistrata la D.G.R.F.P.....sub nr..... din data de 23.07.2014, impotriva Deciziei de impunere nr...../24.06.2014, privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, cu privire la **suma totala de .....** lei, care se compune din :

-..... lei reprezentand taxa pe valoare adaugata stabilita de plata de organele de inspectie.

-..... lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata in valoare de ..... lei;

-..... lei reprezentand penalitati de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata in valoare de ..... lei;

**2. Respingerea partiala ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre d-na X** inregistrata la D.G.R.F.P..... sub nr..... din data de 23.07.2014, impotriva Deciziei de impunere nr...../24.06.2014, privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, cu privire la suma totala de ..... lei, care se compune din :

-..... lei reprezentand taxa pe valoare adaugata stabilita de plata de organele de inspectie.

-..... lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata in valoare de ..... lei;

-..... lei reprezentand penalitati de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata in valoare de ..... lei;

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ..... in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.