

DECIZIA NR. 95/ ____/ 07.2010
privind solutionarea contestatiei formulate de
DI XXXXX domiciliat in Sibiu , str XXXXXX nr 21,sc B, ap 24

Directia Generala a Finantelor Publice Sibiu a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 R cu solutionarea contestatiei formulate de XXXX impotriva Deciziei de impunere nr XXXX/ 27.05.2010 intocmita de Activitatea de Inspecție Fiscala Sibiu.

Contestatia a fost depusa in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R fiind inregistrata la organul fiscal cu nr XXXX/ 16.06.2010 iar la DGFP Sibiu cu nr XXXX/ 21.06.2010.La dosarul cauzei exista imputernicirea avocatiala in original. Suma totala contestata este de XXXX lei si reprezinta:

- XXXXX lei TVA
- XXXXX lei majorari de intarziere aferente

I. Prin contestatia formulata se invoca urmatoarele:

- prin actul de control s-a retinut ca subsemnatul am construit incepand cu anul 2006 si am instrainat in perioada 2006- 2009 o serie de imobile din patrimoniul personal iar numarul autorizatiilor (5) demonstreaza caracterul repetitiv al construirii de imobile. Ca urmare organul de control a retinut faptul ca tranzactiile respective constituie activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri pentru care persoana fizica XXXXXe dobandeste calitatea de persoana impozabila dpdv al tva. Astfel pentru operatiunile de vanzari de bunuri imobile , proprietate personala s-a stabilit pentru perioada 01.01.2007- 31.12.2009 TVA si majorari de intarziere aferente.

Actul de control este netemeinic si nelegal din urmatoarele considerente:

- Codul fiscal de la intrarea in vigoare si pana la 01.01.2010 nu a reglementat situatiile in care persoanele fizice care incheie contracte de vanzare cumparare de bunuri imobile din patrimoniul personal devin persoane impozabile dpdv al TVA
- vanzarea de bunuri imobile din patrimoniul personal , in anii 2006- 2009, nu reprezinta activitate economica si in consecinta nu am calitatea de persoana impozabila in scopuri de tva, conform Codului Fiscal art 127 alin 1

- pana la 01.01.2010 atat Codul fiscal cat si normele de aplicare a acestuia nu au definit notiunea de caracter de continuitate in cazul obtinerii de venituri din vanzarea de bunuri imobile de catre persoane fizice
- incheierea in anii 2006- 2009 a mai multor contracte de vanzare cumparare privind imobile din patrimoniul personal nu constituie activitate economica cu caracter de continuitate asa cum sustine organul de control
- stabilirea tva suplimentara si a accesoriilor aferente incalca doua principii de fiscalitate : cel al certitudinii impunerii si cel al eficientei prevazute de art 3 alin 1 lit b si c din Codul Fiscal
- incadrarea operatiunilor de vanzare de imobile proprietate personala in sfera de aplicare a tva este in contradictie cu celelalte prevederi ale Codului Fiscal privitoare la impozitul pe venit.
- vanzarea – cumpararea de imobile este o operatiune civila si nu comerciala
- modul de calcul a tva este gresit

II. In decizia de impunere ce face obiectul contestatiei , organul de control consemneaza urmatoarele:

- din cele 39 contracte de vanzare cumparare detinute de organele de inspectie fiscala , contracte autentificate in perioada 01.10.2006- 31.12.2008 in care XXXXX are calitatea de vanzator respectiv beneficiar de venit, coroborat cu informatiile furnizate de Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara Sibiu, Primaria Sibiu, rezulta urmatoarele:
- persoana fizica XXXXX a edificat un numar de 5 mansarde construite pe blocuri cu locuinte in locatiile pentru care au fost eliberate autorizatiile de construire , din care au rezultat un numar de 39 de apartamente
- in perioada 01.10.2006- 31.12.2009 s-au efectuat 39 de tranzactii ce reprezinta livrari de apartamente pentru care au fost autentificate un numar de 39 de contracte de vanzare cumparare in care persoana fizica are calitatea de beneficiar de venit
- rezulta ca persoana fizica XXXX a desfasurat activitate in domeniul constructiei de locuinte, tranzactiile efectuate reprezinta vanzari de locuinte noi , respectiv acte de comert care din punct de vedere fiscal constituie activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri pentru care dobandeste calitatea de persoana impozabila dpdv al tva
- activitatea economica se considera a fi inceputa in momentul in care persoana impozabila intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate respectiv la data de 17.05.2006 data obtinerii primei autorizatii pentru executarea lucrarilor de construire mansarda pe bloc
- construirea mansardelor pe blocuri si ulterior valorificarea acestora nu pot fi considerate operatiuni ocazionale avand in vedere amploarea lor
- in consecinta persoana fizica Marginean Ilie are calitatea de persoana impozabila dpdv al tva
- asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala la data de 30.11.2006 cifra de afaceri este in suma de XXXX lei care depaseste plafonul de scutire de tva in suma

de 200.000 lei , prin urmare persoana impozabila avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de tva in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului de scutire , repectiv 10.12.2006 prin intocmirea si depunerea declaratiei de mentiuni 070 la DGFP Sibiu pentru luarea in evidenta ca platitor de tva

- cifra de afaceri realizata la data de 30.11.2006 in suma de XXXXX lei reprezinta veniturile realizate din livrarea de apartamente avand in vedere data transferului dreptului de proprietate

- persoana impozabila XXXXXX devine platitor de tva incepand cu data de 01.01.2007, astfel ca pentru tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 01.01.2007- 31.12.2009 persoana impozabila avea obligatia emiterii de facturi in care sa evidentieze tva. Baza de impozitare determinata de organele fiscale este in suma de XXXXX lei si este constituita din contrapartida obtinuta de persoana impozabila vanzatoare din partea cumparatorului la data transferului dreptului de proprietate cat si din sumele incasate cu titlu de avans anterior transferului dreptului de proprietate

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

- inspectia fiscala s-a efectuat in baza avizului de inspectie fiscala inregistrat cu nr 4608/ 20.04.2010

- perioada supusa inspectiei fiscale 01.01.2005- 31.12.2009

- persoana fizica XXXXXX , “urmare a efectuarii unor tranzactii imobiliare in perioada 01.01.2005- 31.12.2009 a fost supusa unui control inopinat in vederea determinarii starii de fapt fiscale cu privire la activitatea desfasurata

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

In drept sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

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

- “(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care in sensul art 128- 130 , constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii

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

- inspectia fiscala s-a efectuat in baza avizului de inspectie fiscala inregistrat cu nr 4608/ 20.04.2010

- perioada supusa inspectiei fiscale 01.01.2005- 31.12.2009

- persoana fizica XXXX , “urmare a efectuării unor tranzacții imobiliare în perioada 01.01.2005- 31.12.2009 a fost supusa unui control inopinat în vederea determinării stării de fapt fiscale cu privire la activitatea desfășurată

Cauza supusa soluționării este de a se stabili dacă activitatea desfășurată în sau nu în sfera de aplicare a tva , respectiv dacă veniturile obținute din vânzarea imobilelor au sau nu caracter de continuitate

În drept sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

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

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 din activitățile economice prevăzute la art 127 alin 2”

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționată sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria **operațiunilor impozabile din punct de vedere al tva.**

Asadar , printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată , respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a tva dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit a) – d) art 126 alin 1 din Codul Fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însuși legiuitorul la pct 1 alin 1 , respectiv pct 2 alin 1 în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a art 126 alin 1 din Codul Fiscal aprobate prin HG nr 44/ 2004 cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art 127 alin 1 și 2 din Legea 571/ 2003

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

“(2) În sensul prezentului titlu , 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.”

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

“3.(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 catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art 127 alin 2 din Codul Fiscal.....”

Potrivit acestor prevederi legale persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale, nu se considera a fi desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile , exceptie facand situatiile in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in atare situatie, aceasta dobandind calitatea de persoana impozabila.

Se retine din cele prezentate ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare care au caracter de continuitate constand in vanzarea de imobile altele decat cele utilizate in scopuri personale , devine persoana impozabila indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de tva. Deci persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile devin persoane impozabile din perspectiva tva .

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

Referitor la legislatia in domeniul TVA:

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

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

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

si cele adiacente constructiilor, inclusiv cele aferente localitatilor urbane sau rurale pe care sunt amplasate constructii sau alte amenajari.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Codul comercial si nici amendarea acestuia din urma pentru a fi posibila taxarea operatiunilor imobiliare efectuate de persoane fizice **in calitate de persoane impozabile**.

- Referitor la afirmatia petentei "cumpararea de imobile este o operatiune civila si nu comerciala":

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

- Referitor la modul de calcul al TVA datorata

Pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu sunt supuse cotei reduse de tva se aplica cota standard de 19 % asupra bazei de impozitare, in conformitate cu prevederile art 140 alin 1 din Legea 571/ 2003 privind Codul Fiscal cu modificarile ulterioare , in forma aplicabila incepand cu 01.01.2007.

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

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

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

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

Contestatia impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr 6562/ 27.05.2010 urmeaza a fi solutionata de Activitatea de Inspectie Fiscala Sibiu in baza art 209 (2) din OG 92/ 2003 R.

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

DECIDE

- respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de XXXXXX lei reprezentand:

- XXXXX lei TVA
- XXXXX lei majorari de intarziere aferente

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

Ec XXXXX
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons jr XXXXX
SEF SERVICIU JURIDIC