

DECIZIA NR. 217/____/ 12. 2010
privind solutionarea contestatiei formulate de
DI. xxxxxxxxxxxxxxxx

Directia Generala a Finantelor Publice Sibiu a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 R cu solutionarea contestatiei formulate de xxxxxxxx impotriva Deciziei de impunere nr xxxx/ 13.10.2010 intocmita de Activitatea de Inspectie 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/ 15.11.2010 iar la DGFP Sibiu cu nr xxxx/ 19..11.2010.

Suma totala contestata este de xxxxx lei si reprezinta:

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

I. Prin contestatia formulata petentul invoca urmatoarele:

- am achizitionat doua garsoniere situate in Sibiu, str xxxxxxxx in ideea amenajarii spatiului pentru uz individual atat pentru mine cat si pentru fratele meu
- dupa ce le-am cumparat am efectuat tot felul de lucrari si amenajari interioare
- dupa amenajarea spatiului am si locuit efectiv in aceasta locatie pana dupa sarbatorile de iarna ale anului 2007/ 2008
- potrivit pct 3 alin 1 din HG 44/ 2004 de aplicare a Legii 571/ 2003 se precizeaza: in sensul art 127 alin 2 din Codul Fiscal obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri folosite de catre acestea in scopuri personale nu va fi considerata activitate economica

II. Prin decizia de impunere ce face obiectul contestatiei , organul fiscal precizeaza:

- in urma inspectiei fiscale s-a constatat ca persoana fizica xxxxxxxx a efectuat in perioada 01.01.;2005- 31.12.2009 un numar de **xxxx de tranzactii imobiliare** printr-un numar de xxxx de contracte de vanzare cumparare prin care acesta a

vandut (atat singur cat si impreuna cu alte persoane fizice) la diverse persoane fizice un numar de xxxxx imobile constand in xxx apartamente si xxxx terenuri.

- intrucat in perioada supusa inspectiei fiscale persoana fizica xxxxxxx a desfasurat activitate economica cu caracter de continuitate aceasta este persoana impozabila dpdv al tva.

- persoana impozabila a depasit plafonul privind scutirea de plata a tva de 35000 euro echivalentul in lei fiind de 119.000 lei la data de 30.06.2007 devenind platitor de tva incepand cu data de 01.08.2007 .

- in perioada 01.07.2007 – 31.12.2009 s-au efectuat xxx de operatiuni din care:xxx operatiuni reprezentand vanzarea a xxx terenuri agricole care sunt operatiuni scutite dpdv al tva , precum si doua operatiuni taxabile dpdv al tva in suma de xxxxxx lei care constituie baza impozabila.

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 din data de 29.06.2010

- perioada supusa inspectiei fiscale 01.01.2005- 31.12.2009

- persoana fizica xxxxxxx a fost supusa unui control inopinat in vederea determinarii starii de fapt fiscale urmare a efectuarii unor tranzactii imobiliare in perioada 01.01.2005- 31.12.2009

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

In drept sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

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

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

a) operatiunile care in sensul art 128- 130 , constituie sau sunt assimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art 132 si 133

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art 127 alin 1 , actionand ca atare

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una din activitatile economice prevazute la art 127 alin 2”

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionata sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea operatiunilor in categoria **operatiunilor impozabile din punct de vedere al tva.**

Asadar , printr-o interpretare *per a contrario* o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata , respectiv operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a tva daca cel putin una din conditiile prevazute la lit a) – d) art 126 alin 1 din Codul Fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insusi legiuitorul la pct 1 alin 1 , respectiv pct 2 alin 1 in functie de perioada incidenta operatiunilor in cauza, din Normele metodologice de aplicare a art 126 alin 1 din Codul Fiscal aprobate prin HG nr 44/ 2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

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

“(1) Este considerata **persoana impozabila** orice persoana care desfasoara , de o maniera independenta si indiferent de loc , activitati economice de natura celor prevazute la alin (2) , oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.”

“(2) In sensul prezentului titlu , activitatile economice cuprind activitatile producatorilor , comerciantilor sau prestatorilor de servicii , inclusiv activitatile extractive , agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.”

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

“3.(1) In sensul art 127 alin 2 din Codul Fiscal , obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea 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.

Aceasi lege a prevazut ca *scutirea nu se aplica* pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil, 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 constructibile 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 petentului - “in sensul art 127 alin 2 din Codul Fiscal obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea in scopuri personale nu va fi considerata activitate economica” :

- in perioada 01.01.2005- 31.12.2009 persoana fizica xxxxxx a efectuat un numar de xxx tranzactii imobiliare din care xxxx terenuri si xxx apartamente. Din totalul acestor operatiuni taxabile dpdv al tva sunt doar doua operatiuni care constau in vanzarea a doua apartamente situate la mansarda bl nr xxxx din Sibiu str xxxxx.

Activitatea de cumparare , dezmembrare si apoi revanzare de terenuri precum si cumpararea a doua apartamente la mansarda si revanzarea lor dupa un interval scurt de timp de la achizitionare (17.10.2007 – 15.02.2008) este o activitate economica avand ca scop realizarea de venituri.

Din totalul operatiunilor efectuate dupa data de 01.08.2007 doar doua operatiuni sunt taxabile dpdv al tva respectiv operatiunile prin care persoana impozabila vinde in zilele de 06.02.2008 si 15.02.2008 doua apartamente dobandite prin cumparare in data de 17.10.2007, imobile ce au fost dobandite de catre fostul proprietar prin construire in baza autorizatiei nr xxxxxx/ 18.05.2007.

Afirmatia petentului ca a achitat taxele la bloc nu are incidenta in speta data.

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.

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

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

- 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 xxxxxxxxxxxx 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.

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

DECIDE

- respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de xxxxxxxx lei reprezentand:
 - xxxxxxxx lei TVA
 - xxxxxx lei majorari de intarziere aferente
 - xxxxx lei penalitati de intarziere aferente

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Sibiu in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons jr
SEF SERVICIU JURIDIC