

DECIZIA NR 185/ .12.2010
privind solutionarea contestatiei formulate de D-l xxxxxxxxxxxx

Directia Generala a Finantelor Publice Sibiu a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 cu solutionarea contestatiei formulate de D-l xxxxxxxx impotriva Deciziei de impunere nr xxxxx/ 29.09.2010 si a Raportului de inspectie fiscala , intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala Sibiu, comunicata petentei prin posta cu confirmare de primire in data de 12.10.10.

Contestatia a fost depusa in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R fiind inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr xxxx/28.10.2010, iar la DGFP Sibiu cu nr xxxxxx/ 02.11.2010. Contestatia este formulata prin avocat , la dosarul cauzei existand imputernicirea avocatiala in original.

Petenta solicita anularea Deciziei de impunere nr xxxxx/ 29.09.2010, prin care s-au stabilit urmatoarele debite:

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

I. Prin contestatia formulata petenta invoca urmatoarele:

Actele administrativ fiscale sunt nelegale, intrucat nu s-a facut nici o constatare in ceea ce priveste cota de TVA aplicabila. Cota de TVA depinde de cumparatori, respectiv de numarul si data tranzactiilor efectuate de acestia. Marea majoritate a cumparatorilor sunt la prima tranzactie , iar TVA-ul aplicabil ar fi de 5%.

Ar fi o anomalie “ sa achit pe langa 3% si TVA de 19%, ceea ce ar insemna ca unei persoane fizice i se creaza o situatie mai grea decat unei societati comerciale, care ar deduce TVA-ul. “

Pe fondul cauzei petenta invoca urmatoarele :

1. Din coroborarea art. 126 alin. 1 si art. 127 din Codul fiscal transferul proprietatii biliare efectuat de persoane fizice , nu reprezinta o activitate impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

2. Obligatia de plata a impozitului de 3% in cazul vanzarilor de imobile din patrimoniul personal in baza Art. 77¹ Cod fiscal nu poate coexista cu obligatia de colectare si plata a TVA in ceea ce priveste transferul proprietatii asupra bunurilor imobile.
3. Veniturile din aceasta taxa nu se regasesc in bugetele de stat aferente perioadei 2002-2009.
4. Din punct de vedere al legislatiei fiscale, declaratiile publice facute de reprezentanti ANAF si Ministerul de Finante, in sensul netaxarii operatiunilor de vanzari de imobile au, in baza legii valoare juridica si atrag raspunderea institutiei in solidar cu a persoanei care prin declaratii incorecte a cauzat prejudicii subiectilor de drept.
5. Nu a existat , anterior anului 2008, pentru persoane fizice posibilitatea legala de inregistrare fiscala in scopuri de TVA, in lipsa unor norme de inregistrare a persoanelor fizice ca platitori de TVA.
6. Din punct de vedere legal , ANAF avea obligatia legala de a declara din oficiu ca platitori de TVA, persoanele fizice care au realizat tranzactii imobiliare.
7. Din punct de vedere procedural, ANAF nu are dreptul de a controla persoanele fizice din perspectiva TVA in masura in care acestea nu sunt inregistrate fiscal.
8. Practica ANAF de adaugare a TVA la pretul mentionat in contractele de vanzare-cumparare si nu considerarea acestuia ca fiind inclus in preturile mentionate in contractele incheiate intre vanzatorii persoane fizice si cumparatori nu este corecta din punct de vedere juridic
9. Exista o raspundere solidara a cumparatorilor impreuna cu vanzatorii pentru plata TVA aferent vanzarii de bunuri imobile controlul trebuind sa fie efectuat simultan atat cu privire la vanzatori cat si cu privire la cumparatori.

II Prin decizia de impunere ce face obiectul contestatiei, organul fiscal mentioneaza urmatoarele;

- urmare a efectuării de tranzactii imobiliare, respectiv construirea unor imobile (mansardarea unor blocuri de locuinte), dezmembrarea acestora in apartamente urmate de valorificarea acestora, precum si vanzarea unui teren de constructii, demonstreaza caracterul repetitiv al construirii de imobile reflectat prin numarul tranzactiilor efectuate in perioada 01.01.2005- 31.12.2009 .
- vanzarea unui teren de constructii, edificarea de apartamente si ulterior valorificarea acestora in perioada 01.12.2007- 31.12.2009, cat si numarul mare de tranzactii imobiliare, respectiv xxxxxx de tranzactii, efectuate de persoana fizica xxxxxx demonstreaza faptul ca bunurile imobile tranzactionate nu au fost construite in vederea utilizarii in scopuri personale, iar pe de alta parte tranzactiile imobiliare efectuate nu au avut un caracter ocazional.
- rezulta ca persoana fizica xxxxxx a desfasurat activitate in domeniul constructiei de imobile, tranzactiile efectuate care reprezinta vanzari de apartamente construite ce dpdv fiscal constituie activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri pentru care persoana fizica xxxxxxxx dobandeste calitatea de persoana impozabila din perspectiva tva
- organele de inspectie fiscala au considerat activitatea economica inceputa din anul 2006 conform incheierii nr. xxx/2006, cand a fost dobandit prin cumparare terenul necesar

edificarii imobilului din loc. Sibiu str. xxxxxx, din apartamentarea caruia au fost inscrise in cartea funciara xxxxxx de apartamente valorificate in totalitate.

- intrucat la data de 31.03.2007 cifra de afaceri realizata este in suma de xxxxxx lei care depaseste plafonul de scutire de tva de 119.000 lei (35.000 euro x 3.3817 lei) , persoana impozabila xxxxxxxx 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 aprilie 2007* , prin intocmirea si depunerea declaratiei de mentiuni 070 la DGFP Sibiu pentru luarea in evidenta ca platitor de tva.

Cifra de afaceri realizata la 31.03.2007 in suma de xxxxxx lei reprezinta avansuri incasate de persoana fizica anterior transferului dreptului de proprietate, respectiv al incheierii contractelor de vanzare cumparare, avansuri care genereaza exigibilitate de taxa, fiind tratate ca orice alta operatiune. Avansurile incasate reprezinta operatiune taxabila ce intra in cifra de afaceri ce serveste drept referinta la determinarea plafonului de scutire de taxa pe valoarea adaugata.

- inspectia fiscala partiala a vizat tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 01.01.2005-31.12.2009

- perioada verificata ca baza de impunere pentru TVA este 01.05.2007-31.12.2009.

- organul de control a concluzionat ca persoana impozabila xxxxxx *devine platitor de tva cu data de 01.05.2007.*

Pentru transferul dreptului de proprietate efectuat in perioada 01.05.2007-31.12.2009 organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea bazei impozabile aferenta livrarilor de imobile, avand in vedere urmatoarele :

a) – incadrarea livrarilor de bunuri imobile, respectiv al apartamentelor dobandite cu titlu de construire si a terenului valorificat in categoria operatiunilor taxabile

Apartamentele tranzactionate reprezinta livrari de constructii noi, avand in vedere data transferului dreptului de proprietate, conform contractelor de vanzare cumparare in corelatie cu data dobandirii cu titlu de construire precizata in cuprinsul fiecarui contract de vanzare cumparare

b) - avansurile incasate anterior transferului dreptului de proprietate, in conditiile in care incasarea de avansuri inaintea livrarii de bunuri genereaza exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata de la data incasarii avansului , fiind anticipata faptului generator.

c) – cursul de schimb la data efectuarii transferului dreptului de proprietate, pentru determinarea in lei a pretului de vanzare

- intrucat in contractele de vanzare cumparare prin care persoana impozabila transfera dreptul de proprietate al bunurilor imobile se precizeaza termenul de prôt de vanzare , fara a se mentiona in mod expres ca pretul include si tva, in conditiile in care aceste contracte nu sunt insotite de un act aditional in care sa se mentioneze ca pretul include si tva , iar persoana impozabila a refuzat sa prezinte documente care pot justifica aplicarea cotei reduse de 5% , s-a determinat tva colectata in suma de xxxxxx lei calculata prin aplicarea cotei de 19 % asupra pretului stabilit prin contract , respectiv la o baza impozabila taxabila in suma de xxxxxx lei aferenta perioadei in care persoana impozabila avea obligatia sa aplice regimul normal de tva (xxxxxx x 19%)

- concluzionand, tva stabilita suplimentar datorata de catre persoana impozabila xxxxx este in suma xxxxxxxx lei, pentru care datoreaza majorari de intarziere in suma de xxxxx lei si penalitati in suma de xxxxxxx lei.

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

- perioada supusa inspectiei este 01.01.2005- 31.12.2009

- “persoana fizica xxxxxxx, urmare a efectuarii in perioada 01.01.2005- 31.12.2009 a unor tranzactii imobiliare , a fost supusa unui control 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 bunurilor imobiliare au sau nu caracter de continuitate

In drept sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

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

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

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

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

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

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

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

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata , respectiv operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a tva daca cel putin una din conditiile prevazute la lit a) – d) art 126 alin 1 din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insusi legiuitorul la pct 1 alin1 , respectiv pct 2 alin 1 in functie de perioada incidenta operatiunilor in cauza, din Normele metodologice de aplicare a art 126 alin 1 din Codul Fiscal aprobate prin HG nr 44/ 2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

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

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

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

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

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

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 dpdv 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.

Prevederile 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 tva , articol care confera un domeniu foarte larg de aplicare a tva , domeniu care cuprinde toate etapele de productie , distributie si furnizare de servicii (a se vedea hotararile Curtii in cauza 235/ 87 Stichting Uitvoering Financieel 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 a TVA datorata

Pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa pe valoare adaugata sau care nu sunt supuse cotei reduce 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 reduce.”

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.

Mentionam ca art **77¹ al Titlului III “Impozitul pe venit”** din Legea 571/ 2003 invocat de petent se refera la modul de determinare al impozitului pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal datorat de contribuabili , obligatia pentru calculul impozitului, incasarii si virarii acestuia revenind notarului public sau organului fiscal teritorial dupa caz. Acest articol *nu face referire si nu exclude obligatia de inregistrare in scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectueaza tranzactii cu bunuri imobile din patrimoniul personal.*

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

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

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

DECIDE

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

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

DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons. jr.
SEF SERVICIU JURIDIC

Redactat : cons. sup