

DECIZIA NR.43/ .03.2010

privind solutionarea contestatiei formulate de d-l XXXXX si d-na XXXX cu domiciliul in Sibiu,str. XXXX,nr.12,ap.16

Directia Generala a Finantelor Publice Sibiu a fost investita in baza art 209 din OG 92/2003 R cu solutionarea contestatiei formulate de dl XXXXX impotriva Deciziei de impunere nr.2205/24.02.2010 si a Raportului de inspectie fiscala nr. 2204/24.02.2010 emise de Activitatea de Inspectie Fiscala Sibiu.

Contestatia a fost depusa prin avocat, in termenul impus de art.207 din O.G nr.92/2003(R) privind Codul de procedura fiscala, fiind inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala Sibiu sub nr.2583/04.03.2010, iar la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Sibiu cu nr.8227/10.03.2010. La dosarul cauzei a fost depusa imputernicirea avocatiala.

Suma contestata este de XXXXX lei si reprezinta :

- XXXXX lei TVA
- XXXX lei majorari de intarziere aferente

I.Prin contestatia depusa petenta solicita anulara:

- Procesului verbal nr.XXXX/19.02.2010

- TVA suplimentara in suma de XXXX lei si a majorarilor de intarziere de XXXXX lei, stabilite ca urmare a tranzactiilor imobiliare efectuate in anul 2007, din urmatoarele considerente :

1. Codul fiscal, de la intrarea in vigoare 01.01.2004 si pana la 01.01.2010 nu a reglementat in mod cert situatiile in care persoanele fizice care incheie contracte de vanzare-cumparare de bunuri mobile din patrimoniul personal devin persoane impozabile, din punct de vedere al TVA.

- organele de control au stabilit faptul ca vanzarea de bunuri imobile au caracter de continuitate , desi legislatia in domeniu la data respectiva era neclara si ambigua, neexpli-candu-se ce se intelege prin caracterul de continuitate al tranzactiilor imobiliare,neexistand o procedura unitara care sa lamureasca si sa sprijine in intelegerea corecta a prevederilor legale, persoanele aflate intr-o astfel de situatie

- incheierea a 18 contracte de vanzare-cumparare de locuinte proprietate personala nu constituie activitate economica cu caracter de continuitate

- pana in 01.01.2010, atat Codul Fiscal cat si Normele de aplicare a acestuia, in cazul obtinerii de venituri din vanzarea de bunuri imobile de catre persoane fizice , nu au definit notiunea de “ caracter de continuitate “

- incadrarea acestor operatiuni desfasurate de persoanele fizice in sfera de aplicare a tva vine in contradictie cu celelalte prevederi ale Codului Fiscal privitoare la impozitul pe venit datorat de persoanele fizice

- sub aspectul calcularii TVA si a majorarilor de intarziere, in anul 2007, vanzarea de catre orice persoana a unei constructii sau a terenului pe care era construita era operatiune scutita de taxa, conform art.141 alin. 2 lit f din Codul Fiscal
- organul fiscal a calculat in mod gresit TVA, aplicand procentul sutei marite si nu cota recalculata.

II. Organul de inspectie fiscala prin Decizia de impunere nr.XXXX/04.02.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si Raportul de inspectie fiscala nr. 2204/24.02.2010 a retinut urmatoarele aspecte:

- activitatea desfasurata din exploatarea bunurilor corporale imobile, respectiv edificarea unui numar de 19 apartamente urmata de vanzarea a 18 apartamente care nu reprezinta locuinte proprietate personala, nefiind folosite in scopuri personale, cu exceptia apartamentului nr.5 care se afla in proprietatea d-lui XXXX si a sotiei, reprezinta activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, pentru care persoana fizica XXXXX impreuna cu sotia XXXXX devine persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata.
- apartamentele construite si vandute sunt bunuri detinute in coproprietate, respectiv sot/sotie, iar livrarea acestora nu este o decizie independenta a unuia dintre soti, fiind necesare acordul si semnatura celuilalt pentru efectuarea livrarii. Coproprietarul XXX a actionat in numele asocierii si nu in nume propriu. Prin urmare plafonul prevazut la art. 152, alin (1) din Codul Fiscal pentru determinarea obligatiei de inregistrare in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul Fiscal este analizat la nivelul asocierii XXXX
- activitatea economica se considera inceputa in momentul in care persoana impozabila intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate si anume : achizitionarea terenului, intocmirea in 15.05.2006 a documentatiei necesare obtinerii de constructie a obiectivului " locuinte colective ", obtinerea in 24.05.2006 a certificatului de urbanism, obtinerea in 18.07.2006 a autorizatiei de construire a imobilului, incasarea in noiembrie-decembrie 2006 de avansuri anterior incheierii contractelor de vanzare-cumparare.
- operatiunile imobiliare efectuate de persoana fizica XXXXX impreuna cu sotia XXXX XXXX, in calitate de persoana impozabila in sensul art. 127 alin.(1) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, care constau in construirea si ulterior vanzarea de apartamente noi care nu au fost utilizate in scopuri personale, **din punct de vedere fiscal au caracter de continuitate** atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale.
- activitatea economica desfasurata de d-nul XXXXX impreuna cu sotia XXXX , in calitate de persoana impozabila , constand in construirea unui numar de 18 apartamente in vederea revanzarii si respectiv valorificarea acestor apartamente reprezinta operatiune impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, indeplinind conditiile prevazute la art.126, alin. (1) din Legea nr. 571/2003.
- apartamentele valorificate in anul 2007 reprezinta locuinte noi, tranzactiile imobiliare efectuate de persoana impozabila reprezinta livrari de constructii noi, operatiune care nu intra in categoria operatiunilor scutite de taxa in conformitate cu prevederile art.141,alin (2) litera f) punctul 1-4 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal , coroborat cu punctul 37 alin. (4) si (5) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea Legii nr.571/2003.
- tinand cont de avansurile incasate in luna februarie si martie 2007, coproprietarii XXXX calitate de persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata realizeaza la 31.03.2007 o cifra de afaceri in suma totala de XXXX lei care depaseste plafonul de scutire de XXXX lei echivalentul a XXXX euro calculat la cursul de schimb de la data aderarii de 3,3817 lei/euro
- din perspectiva TVA persoana impozabila XXXXX devine platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu 01.05.2007 si avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA cu data de 01.05.2007, in conformitate cu prevederile art.152, alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

- organul de inspectie fiscala a determinat o taxa pe valoarea adaugata in suma de XXXX lei calculata prin aplicarea cotei de 19 % asupra unei baze impozabile realizata in perioada in care persoana impozabila avea obligatia sa aplice regimul normal de taxa pe valoarea adaugata si majorari de intarziere in suma de XXXX lei

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

- din raportul de inspectie fiscala incheiat ce sta la baza emiterii Deciziei de impunere contestate se deduc urmatoarele:

- inspectia fiscala s-a efectuat in baza Avizului de inspectie inregistrat la DGFP Sibiu- Activitatea de Inspectie Fiscala cu nr.XXXX/26.11.2009

- persoanele fizice XXXXXXXX urmare a efectuarii unor tranzactii imobiliare in perioada 01.05.2007-30.06.2009 au fost supuse in perioada 5,11,13,26 noiembrie, 15 decembrie 2009 si 08,18,19,20,22 ianuarie 2010 si 02,15,17,18 si 19 februarie 2010 unui control tematic in vederea determinarii starii de fapt fiscale cu privire la activitatea desfasurata(tranzactii imobiliare in perioada 2007-2009)

Cauza supusa solutionarii este de a 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 pentru perioada (01.05.2007-30.06.2009) prevederile :

- art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal coroborat cu punctul 2, alin.(1) si (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.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, 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 mentionate sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor,ceea ce inseamna ca neandepinirea unei singure conditii determina neancadrarea 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 e

ste 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 alin. 2 din Legea 571/2003

«(1) 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.”;

“(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”;

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.

Potrivit prevederilor legale citate 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 constructii ,altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila , indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA. Deci persoanele fizice care efectuiaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile devin persoane impozabile din perspectiva TVA , deoarece realizeaza fapte de comert asa cum prevede si Codul Comercial.

Construirea si valorificarea unui numar de 18 apartamente care nu reprezinta locuinta proprietate personala,nefiind folosite in scopuri personale, reprezinta activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate. Intentia persoanei fizice de a desfasura activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate cat si momentul inceperii acestei activitati a fost determinata de organul de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile pct.66 alin.2 din HG 44/2004 care precizeaza :

“ In aplicarea art.153 alin.1 din Codul Fiscal, activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/ sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice. “

In speta data activitatii economice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate se considera inceputa din momentul in care persoana impozabila XXXXXXXX XXXX are intentia in baza elementelor obiective sa efectueze o asemenea activitate si anume incepand cu luna octombrie si noiembrie 2006,cand persoana fizica incaseaza avansuri anterior incheierii contractelor de vanzare-cumparare ceea ce demonstreaza intentia persoanei impozabile de a revinde aceste imobile, respectiv de a desfasura activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Referitor la afirmatia petentului ca cele doua persoane sunt entitati juridice distincte precizam faptul ca apartamentele construite si vandute in coproprietate respectiv sot/sotie iar livrarea acestora ca bunuri detinute in coproprietate nu poate fi o decizie independenta a unuia dintre sotii,fiind necesare acordul si semnatura celuiilalt pentru efectuarea vanzarii, deci coproprietarul XXXXXXXX a actionat in numele asocierii si nu in nume propriu.

Ca urmare plafonul prevazut la art.152 alin.1 din Codul Fiscal pentru determinarea existentei obligatiei de inregistrare in scopuri de TVA conform art.153 a fost analizat la nivelul asocierii conform :

- art. 125¹ alin.1 pct.18 din Legea 571/2003 R “ Persoana impozabila are intelesul art.127 alin.1 si reprezinta persoana fizica , grupul de persoane , institutia publica , persoana juridica,precum si orice alta entitate capabila sa desfasoare o activitate economica. “

- art.127 alin. 9 din Legea 571/2003 R “ Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizatii fara personalitate juridica este considerat persoana impozabila separata pentru

acele activitati economice care nu sunt desfasurate in numele asocierii sau organizatiei respective “

Avand in vedere ca persoana impozabila XXXXX nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA conform art.153 ali. (1),(2),(4)din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal , organul de inspectie fiscala a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA din oficiu, in conformitate cu prevederile art 153 alin.(7) din Legea 571/2003 care precizeaza :

“In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin.(1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu.”

Inregistrarea din oficiu in scopuri de TVA a fost solicitata a se efectua pentru d-nul XXXXX ca persoana desemnata sa reprezinte familia pentru activitatea de vanzare a bunurilor imobile detinute in coproprietate, in conformitate cu prevederile art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

In concluzie, raportat la prevederile legale de mai sus pentru activitatea economica desfasurata in perioada 01.05.2007-30.06.2009 constand in construirea si vanzarea a 18 apartamente, persoana fizica XXXXXX impreuna cu sotia XXXXX au actionat in numele asocierii iar din punct de vedere fiscal au calitatea de persoana impozabila al TVA cu toate obligatiile ce decurg din aceasta calitate.

Referitor la aspectul contestat de petenta cu privire la modul cum organele de inspectie fiscala a determinat taxa pe valoarea adaugata aferenta vanzarilor de imobile, ce au facut obiectul contestatiei , respectiv au aplicat cota de 19% la sumele specificate in contracte , acestea fiind sume brute incasate de vanzator,nu nete care sa constituie baza de impozitare pentru calcul TVA.

Fata de sustinerea petentei, organul de solutionare a contestatiei precizeaza ca in contractele de vanzare-cumparare prin care se transfera dreptul de proprietate al bunurilor imobile, pentru care persoana impozabila avea obligatia emiterii facturi, se precizeaza termenul de *pret de vanzare* care nu include si taxa pe valoarea adaugata. Avand in vedere ca baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din ceea ce reprezinta contrapartida obtinuta de persoana impozabila vanzatoare din partea cumparatorului, cota de 19% a fost aplicata in conformitate cu urmatoarele prevederi legale :

- art.134¹, alineatul (3) din Lgea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in care se precizeaza:

”Pentru livrarile de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt indeplinite formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator.”;

- art.140, alineatul (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in care se precizeaza:

“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.”;

- punctul 23. din H.G. nr.44/2003 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003, in care se precizeaza:

”Norme metodologice:

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv 19 x 100/119 în cazul cotei standard și 9 x 100/109 sau 5 x 100/105 în cazul cotelor reduce, 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 emiteria 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.”;

Referitor la contestarea procesului verbal nr.XXXX/19.02.2010 :

- Acesta fiind un alt act administrativ fiscal, potrivit art.209 ,alin (2) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , competenta solutionarii revine organului fiscal emitent.

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

DECIDE

1. - respinge contestatia ca neantemeiata pentru suma de XXXX lei reprezentand :

- XXXX lei TVA

- XXXX lei majorari de intarziere aferente

2. – declina competenta de solutionare a contestatiei referitoare la procesul verbal nr 1968/19.02.2010 organului fiscal emitent al actului administrativ atacat in baza prevederilor mentionate la punctul III din decizie.

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

Ec XXXXX
DIRECTOR COORDONATOR

VIZAT
Cons XXXX
SEF SERVICIU JURIDIC