

DECIZIA NR. 47/ .02.2011
privind solutionarea contestatiei formulate de XXXXX,
cu domiciliul ales la mandatar XXXXX, str.XXXXXX
nr.XXX, ApX, SectorX, Bucuresti

Directia Generala a Finantelor Publice Sibiu a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 cu solutionarea contestatiei formulate de DI XXXX,impotriva Deciziei de impunere nr XXXX/ 13.12.2010 si a Raportului de Inspectie Fiscala nr.XXXX/13.12.2010 intocmite de Activitatea de Inspectie Fiscala Sibiu.

Contestatia a fost depusa in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R fiind inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr 125/07.01.2011, iar la DGFP Sibiu cu nr 1221/12.01.2011.

Suma total contestata este de 750.655 lei si reprezinta ;

- 359.364 lei TVA stabilit suplimentar
- 337.386 lei majorari si dobanzi TVA
- 53.905 lei penalitati de intarziere TVA

I. Prin contestatia depusa petenta solicita desfiintarea urmatoarelor acte administrativ fiscale :

- Raportul de Inspectie Fiscala nr. 14054/13.12.2010
- Decizia de instituire a masurilor asiguratorii nr.9746/17.08.2010
- Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata nr. 14055/13.12.2010
- Procesul verbal de constatare si sanctionare a contraveniilor nr. 0072658/12.2010

cu consecinta inlaturarii obligatiei de plata a sumelor indicate in cuprinsul acestor acte, suma reprezentand plata de TVA pentru operatiunile de vanzare de imobile din patrimoniul personal si ridicarea masurilor asiguratorii.

Pe fondul cauzei :

- se solicita anularea incadrarii ca persoana fizica platitoare de TVA pentru lipsa calitatii de persoana platitoare de TVA inainte de 2010 „, nu existau norme inainte de 2010 pentru incadrarea mea ca platitor de TVA, legea fiind neclara si confuza ”
- durata controlului in baza art.104 din Codul de procedura fiscala trebuia sa fie de maxim 3 luni, termen imperativ, dupa care intervine decaderea, actele contestate fiind lovite de nulitate. Controlul a fost finalizat dupa 12 luni .
- raportul de inspectie fiscala nu este in conformitate cu formularul prevazut de O.M.E.F nr. 1181/2007, fiind ilegal si nul.
- tranzactiile imobiliare au fost incadrate de notarii publici in baza art. 77¹ din Codul fiscal, care nu prevede obligativitatea unei evidente fiscale conform art.83 alin (3), lit f) din Codul fiscal si respectiv a unei evidente contabile, in baza Legii 82/1991 si OUG 44/2008.
- petentii solicita in conformitate cu prevederile art. 77² din Codul fiscal, informarea notarilor publici in vederea depunerii de declaratii 208 rectificative, respectiv rectificarea actului notarial pentru ca pretul sa includa taxa pe valoarea adaugata si conform legii si principiul neutralitatii taxei pe valoarea adaugata intre persoanele impozabile, sa ”colecteze” valoarea taxei pe valoarea adaugata inclusa in pret.
- taxa pe valoarea adaugata a fost gresit calculata din urmatoarele considerente:
 - * nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata de la data declararii retroactive ca persoana impozabila in scopuri de tva
 - * nefolosirea expertizelor Camerei Notarilor Publici pentru valoarea minima a taxei pe valoarea adaugata
 - * nu s-a luat in considerare , incasarea de catre notarii publici a tva si la cota de 3%
 - * clasificarea incorecta ca impozit pe venit conform art. 77¹ din Codul fiscal, la care sa deduca costurile
 - * calculul taxei pe valoarea adaugata potrivit procedurii sutei marite
- ANAF si Guvernul Romaniei au incalcat Legea 571/2003 operand modificari ale acesteia prin ordonante de urgenta nelegale si neconstitutionale.
- art.127 din Codul fiscal defineste persoana impozabila si activitatea economica, ca fiind cea care desfasoara activitatile de la alin. (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.**”*
- Codul fiscal, pana la 01.01.2010 nu a reglementat 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.
- incadrarea de catre organul fiscal a 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 art.77 ind.1 si art.83 alin.3 lit. h)

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

- in perioada 01.01.2005-31.12.2009, persoana fizica Serbu Ioan Liviu , in calitate de beneficiar de venit a efectuat transferul dreptului de proprietate pentru bunuri corporale imobile, incheind in acest sens un numar de 9 contracte de vanzare-cumparare, reprezentand constructii (casa de locuit si un bloc cu 8 apartamente dobandite prin construire), valoarea totala a tranzactiilor efectuate ce revine persoanei impozabile fiind in suma de 2.250.869 lei.

- activitatea desfasurata, constand in exploatarea bunurilor , respectiv achizitionarea de terenuri de constructii urmata de edificarea pe acestea de imobile, avand in vedere numarul lor, aceste imobile nu au fost achizitionate in vederea utilizarii in scopuri personale,iar tranzactiile imobiliare efectuate nu au avut un caracter ocazional , reprezinta activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, pentru care persoana fizica Serbu Ioan Liviu devine persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata.

-intentia persoanei impozabile de a desfasura activitate in domeniul exploatarei bunurilor corporale imobile in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate,este considerata ca fiind inceputa la data de 05.04.2006 odata cu obtinerea autorizatiei de construire nr. 277/05.04.2006

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

- intrucat la data de 30.04.2007 cifra de afaceri realizata este in suma de 237.774 lei, depasind plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata in suma de 35.000 Eur (119.000 lei - la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a României la data aderării, respectiv 3,3817 lei),persoana impozabila Serbu Ioan Liviu 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 mai 2007* , prin intocmirea si depunerea declaratiei de mentiuni 070 la DGFP Sibiu pentru luarea in evidenta ca platitor de tva.

- organul de control a concluzionat ca persoana impozabila Serbu Ioan Liviu *devine platitor de tva cu data de 01.06.2007.*

- inspectia fiscala a vizat tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 01.06.2007-31.12.2009

- pentru operatiunile impozabile efectuate in perioada 01.06.2007- 31.12.2009, organele de inspectie fiscala au determinat pe baza datelor inscrise in contractele de vanzare cumparare o baza impozabila taxabila in suma de 1.891.386 lei, constituita din contrapartida obtinuta de persoana impozabila vanzatoare din partea cumparatorului la data transferului dreptului de proprietate.

- 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 , s-a determinat tva colectata in suma de 359.364 lei prin aplicarea cotei de 19 % asupra

pretului stabilit prin contract , respectiv la o baza impozabila taxabila in suma de 1.891.386 lei aferenta perioadei in care persoana impozabila avea obligatia sa aplice regimul normal de tva (1.891.386 lei x 19%)

- concluzionand, tva stabilita suplimentara ca fiind datorata de catre persoana impozabila Serbu Ioan Liviu este in suma de 359.364 lei aferente unei baze de impunere in suma de 1.891.386 lei , pentru care datoreaza majorari de intarziere/dobanzi in suma de 337.386 lei si penalitati in suma de 53.905 lei.

- urmare a faptului ca nu a fost solicitata inregistrarea in scopuri de TVA , persoana impozabila nu beneficiaza de acordarea dreptului de deducere a taxei.

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 din perspectiva TVA este 01.01.2005- 31.12.2009

- “persoana fizica Serbu Ioan Liviu, urmare a efectuarii in perioada 01.01.2005- 31.12.2009 a unor tranzactii imobiliare , a fost supusa unui control inopinat in vederea determinarii starii de fapt fiscale cu privire la activitatea desfasurata , intocmindu-se procesul verbal nr 9745/17.08.2010. Intrucat in urma controlului efectuat , organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica Serbu Ioan Liviu are calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata s-a propus efectuarea inspectiei fiscale partiale la persoana impozabila”

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 de imobile-terenuri arabile/constructii, 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 de imobile-terenuri arabile/constructii 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

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.

Aceiasi 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 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 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 a TVA datorata

Pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa pe valoare 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% 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 bunuri imobile-terenuri (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 Serbu Ioan Liviu 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 au fost calculate ca masura accesorie in raport cu debitul.

Referitor la afirmatiile petentei cu privire la durata controlului , precizam ca inspectia fiscala partiala s-a desfasurat in perioada 01.10.2010-06.12.2010 (65 zile), perioada care nu depaseste termenul de 3 luni prevazut la art.104 alin.(1) din OG nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Raportul de inspectie fiscala nr.14054/13.12.2010 a fost intocmit in conformitate cu prevederile Ordinului A.N.A.F nr. 1415/11.08.2009, privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate in activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice .

Organul de solutionare a contestatiei din cadrul DGFP Sibiu nu are competenta materiala de a desfiinta decizia de instituire a masurilor asiguratorii si procesul verbal de constatare si sanctionare a contraveniilor, acest atribut apartinand instantei judecatoresti competente

Decizia de masuri asiguratorii nr.9746/17.08.2010 si procesul verbal de sanctionare a contraveniilor seria A/2007 nr. 0072658 au fost inaintate Judecatoriei Sibiu cu adresa nr. 412/12.01.2011.

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

DECIDE

Respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de de 750.655 lei si reprezinta ;

- 359.364 lei TVA stabilit suplimentar
- 337.386 lei majorari si dobanzi TVA
- 53.905 lei penalitati de intarziere TVA

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

Ec Grigore Popescu
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons jr Ilie Stroia
SEF SERVICIU JURIDIC