

DECIZIA NR.65/ .03.2012
privind solutionarea contestatiei formulate de Dl. XXXXXX
CNP XXXX, cu domiciliul in XXX str. XXX. nrX sc A,
et. X, ap. XX

Directia Generala a Finantelor Publice XXX a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 cu solutionarea contestatiei formulate de DIXXXX, impotriva Deciziei de impunere nr XXXX19.01.2012 intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala XXXXX

Contestatia a fost depusa, in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R, fiind depusa la posta in data de 20.02.2012 si inregistrata la DGFP XXXsub nr XXX/22.02.2012, iar dosarul complet al contestatiei a fost inaintat de Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr. XXXX/05.03.2012.

Decizia de impunere a fost comunicata contribuabilului prin posta , petentul confirmand primirea in data de 26.01.2012.

Suma total contestata este de XXXX lei si reprezinta :

- taxa pe valoarea adaugata XXXXX lei
- majorari de intarziere XXXX lei
- penalitati de intarziere XXXX lei

I Prin contestatia depusa , petenta solicita:

- anulara Deciziei de impunere nrXXX/19.01.2012 si a Raportului de Inspectie Fiscala nrXXX/19.01.2012, intocmite de Activitatea de Inspectie Fiscala XXXX

Petenta invoca in sustinerea contestatiei urmatoarele:

- data de 01.03.2008, stabilita de DGFP XXXX in ceea ce priveste calitatea mea de platitor de TVA este nelegala, motiv pentru care sumele stabilite in decizia de impunere sunt in mod eronat calculate.

- inspectorii fiscali nu au luat in considerare faptul ca mai mult de jumatate din imobilele supuse inspectiei fiscale au fost detinute de mine in coproprietate cu alte persoane, ceea ce are o influenta esentiala asupra stabilirii bazei de impozitare, dar si asupra datei la care a fost depasit plafonul de TVA.

- inregistrarea din oficiu, ca persoana fizica autorizata este nelegala, iar obligatia de a retine la sursa impozitul de 16% nu se aplica in „ cazul meu „, motiv pentru care sumele stabilite in decizia de impunere sunt in mod eronat si nelegal stabilite.

II. Prin decizia de impunere ce face obiectul contestatiei si raportul de inspectie fiscala ce sta la baza emiterii acesteia, organul fiscal mentioneaza urmatoarele;

- in perioada 01.01.2006-30.06.2011, persoana fizica XXXX in calitate de beneficiar de venit a efectuat transferul dreptului de proprietate pentru bunuri imobile, incheind in acest sens un numar de XX contracte de vanzare-cumparare pentru XX apartamente, a incasat sume in avans pentru un apartament aflat inca pe stoc, dar care a fost luat in posesie de catre promitentul-cumparator, de asemenea a incasat avansuri aferente unei mansarde.
- activitatea desfasurata in perioada 01.01.2006-30.06.2011, constand in exploatarea bunurilor corporale, avand in vedere numarul lor, in conditiile in care aceste imobile nu au fost construite 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 XXX devine persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata.
- activitatea economica se considera inceputa la data de 09.10.2006, odata cu incheierea primei conventii cu locatarii unui bloc in vederea edificarii unei mansarde.
- cifra de afaceri realizata la 31.01.2008 este in suma de XXX lei, care depaseste plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata de 35.000 euro (119.000 lei), persoana impozabila 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 data de 10 februarie 2008, devenind **platitor de tva** incepand cu data de **01.03.2008**.
- pentru operatiunile impozabile efectuate in perioada 01.03.2008-30.06.2011, organele de inspectie fiscala au determinat pe baza datelor inscrise in contractele de vanzare, contracte de schimb o baza impozabila taxabila in suma de XXXX lei, care este constituita din contrapartida obtinuta de persoana impozabila vanzatoare din partea cumparatorului, respectiv valoarea obiectului livrarilor la data transferului dreptului de proprietate, inclusiv valoarea inscrisa in antecontracte ca avans pentru livrari ulterioare.
- intrucat in contractele de vanzare cumparare prin care persoana impozabila transfera dreptul de proprietate al apartamentelor se precizeaza termenul de *pret de vanzare*, fara a se mentiona in mod expres ca pretul include si taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care aceste contracte nu sunt insotite de un act aditional in care sa se mentioneze ca pretul include si TVA, organele de inspectie fiscala au determinat tva colectata in suma de XXXX lei, calculata prin aplicarea cotei de 19% asupra pretului stabilit in contract, respectiv la o baza impozabila taxabila in suma de XXXX lei.

Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de **XXXX lei**, se datoreaza majorari de intarziere in suma totala de **XXX lei** si penalitati de intarziere in suma de **XXXX 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 01.01.2006- 30.06.2011

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 respective 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 comerț, sunt operațiuni impozabile dpdv al tva. Exemplu activitățile de interes general prevăzute la art 141 din Codul Fiscal. Notiunea de operațiune impozabilă nu trebuie confundată cu notiunea “taxabilă” dpdv al tva intrucat așa cum rezulta din prevederile art 126 alin 9 din Codul fiscal , operațiunile impozabile pot fi între altele: operațiuni taxabile , pentru care se aplică cotele de tva prevăzute la titlul VI , operațiuni scutite de tva cu drept de deducere , operațiuni scutite fără drept de deducere.

Prevederile art 127 alin 2 reprezintă transpunerea în legislația națională a dispozițiilor art 9 alin 1 a doua propoziție din Directiva 2006/ 112/ CE privind sistemul comun al tva , articol care conferă un domeniu foarte larg de aplicare a tva , domeniu care cuprinde toate etapele de producție , distribuție și furnizare de servicii (a se vedea hotărârile Curții în cauza 235/ 87 Stichting Uitvoering Financieel Acties / Staatssecretaris van Financien (1989) ECR 1737 , pct 10)

De asemenea , potrivit Hotărârii în cauza 186/ 89 (W. M. van Tiem v Staatssecretaris van Financien) pct 18 , în conformitate cu principiul neutralității sistemului TVA , **termenul de exploatare se referă la toate operațiunile , oricare ar fi forma juridică a acestora**, efectuate în scopul obținerii de venituri, având un caracter de continuitate.

-Referitor la modul de calcul a TVA datorată

“Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”

Pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă pe valoare adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse de tva se aplică cota standard de 19%, asupra bazei de impozitare , în conformitate cu prevederile art 140 alin 1 din Legea 571/ 2003 privind Codul Fiscal cu modificările ulterioare, excepție făcând contractele de vânzare cumpărare în care se precizează ca „ pretul real de vânzare cumpărare este în sumă decu tva inclus.”

“Cota standard este de 19%, și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”

În sprijinul modului de calcul vine și Decizia nr. 2/2011 a Comisiei fiscale centrale care precizează :

„.....taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală , republicată , cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează :

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct.23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI „ Taxa pe valoarea adăugată „ aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în cazul în care rezulta ca :

1. părțile au convenit ca TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării

2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA

b) prin aplicarea procedurii sutei mariteîn cazul în care rezulta ca părțile au convenit ca TVA este inclusă în contravaloarea livrării.”

Ca urmare aplicarea cotei de 19% la baza impozabilă care reprezintă contravaloarea veniturilor realizate și încasate (care nu includ tva) este corectă.

Majorarile de intarziere 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 ce reprezinta :

- taxa pe valoarea adaugata XXXX lei
- majorari de intarziere XXXX lei
- penalitati de intarziere XXXX lei

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

Ec XXXXX
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons jr XXXXX
SEF SERVICIU JURIDIC