

## DECIZIA NR. 77/ .03.2012

privind solutionarea contestatiei formulate de Dl. XXXXXXXX  
CNP XXXX cu domiciliul in XXX, str. XXX, nr. XX, ap. XX

Directia Generala a Finantelor Publice XXXXa fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 cu solutionarea contestatiei formulate de Dl. XXXX, impotriva Deciziei de impunere nr XXX/28.12.2011 si a Raportului de Inspectie Fisicala nr. XXX/28.12.2011 intocmit de Activitatea de Inspectie Fisicala XXX.

Contestatia a fost depusa prin avocat, in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R, fiind inregistrata la Activitatea de Inspectie Fisicala sub nr XXX/09.03.2012, iar la DGFP XXX cu nr XXX/14.03.2012. La dosarul contestatiei a fost depusa imputernicirea avocatuala. Decizia de impunere a fost comunicata contribuabilului prin posta cu confirmare de primire, insa aceasta a fost returnata, drept urmare organele de inspectie fisicala au procedat la comunicarea prin publicitate in data de 26.01.2012, prin afisarea concomitent a acesteia la sediul Administratiei Finantelor Publice XXX si pe pagina de Internet a institutiei.

Suma total contestata este de XXXX lei si reprezinta ;

- XXX lei TVA stabilit suplimentar
- XXX lei majorari de intarziere TVA
- XXX lei penalitati TVA

I Prin contestatia depusa , petenta solicita:

- anularea in totalitate a Deciziei de impunere nr. XXX28.12.2011 si a Raportului de Inspectie Fisicala nr. XXX/28.12.2011.

Petenta invoca in sustinerea contestatiei urmatoarele:

- in mod nelegal prin decizia de impunere si raportul de inspectie fisicala s-a retinut ca la data de 19.07.2007, concomitent cu perfectarea contractului de vanzare cumparare nr. XXX/19.07.2007 privind imobilul constructii si teren din Selimbar, la pretul de XXX lei

catre fratele meu XXX, am depasit plafonul de scutire de 35.000 euro( echivalent 119.000 lei)

- in realitate natura juridica a acestui act juridic este o donatie, deoarece nu am pretins si incasat pretul de la fratele meu, iar acesta si sotia lui nu au platit subsemnatului suma de XXXX lei
- pana la 01.01.2010 Codul fiscal roman nu a reglementat expres obligativitatea persoanelor fizice care instraineaza imobile proprietate personala, de a plati tva aferent acestor operatiuni. Abia dispozitiile art. 127^1 din Codul fiscal intrat in vigoare la 01.01.2010 a adus expres o asemenea obligatie prin OUG 109/2009
- obligatia vanzatorului de imobile persoana fizica la plata tva este lipsita de baza legala, fata de continutul art. 127 alin. (2) Cod fiscal, acesta nu poate fi calificat nici comerciant si nici exploataator de imobile
- regimul juridic al TVA este unul unitar, in continutul sau intrand nu numai obligatii, dar si drepturi, cum ar fi dreptul la deducere al tva
- in mod abuziv tva a fost calculat la pretul incasat, acest venit trebuie diminuat cu suma reprezentand tva-ul.

**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 persoanele fizice xxxXXX impreuna cu sotia XXXX efectuat un numar de X tranzactii in suma totala de XXXX lei, dupa cum urmeaza :
  - \* XXX lei in anul 2007, aferenta unui numar de Xtranzactii
  - \* XXXX lei in anul 2008, aferenta unui numar de XX tranzactii
  - \* XXXX lei in anul 2011, aferenta unui numar de XX tranzactii
- in perioada mai sus mentionata, s-au constatat urmatoarele aspecte cu privire la tranzactiile imobiliare :

**a) construirea si vanzarea de apartamente**

In perioada 01.01.2006-30.06.2011 contribuabilul a edificat in baza a doua autorizatii de construire, Xlocuinte tip duplex P+M si 2 case de locuit P+M

\* autorizatia de construire nr. XXX/06.08.2007 emisa de Primaria XXXr in baza careia a construit un imobil Xocuinte tip duplex, situat in loc. XXX, str. XXfn, in coproprietate cu XXXX, imobil compus din parter si mansarda, vandute in cote parti de catre proprietarii inscrisi in autorizatia de constructie

\* autorizatia nr. XX/19.02.2007, emisa de Primaria XXX in baza careia a construit un imobil locuinta duplex P+M, situat in loc. XXX, str. XXX fn, locuinta compusa din doua apartamente P+M, valorificate in totalitate, potrivit contractelor de vanzare cumparare nr. XXX/19.07.2007 si XXX/01.06.2011.

**b) vanzarea de terenuri arabile in anul 2011**

\* au vandut doua terenuri faneata in suprafata de XXX mp situate in XXX, com XXXX impreuna cu XXX, in baza contractului de vanzare cumparare nr. XXX/25.05.2011

\* un teren agricol in suprafata de XXX mp, situat in extravilanul comunei XXX, in baza contractului de vanzare cumparare nr. XXX/01.06.2011.

- imobilele instrainate sunt bunuri detinute in coproprietate, respectiv sot/sotie iar livrarea acestora nu a fost o decizie independenta a unuia dintre soti, fiind necesar acordul si semnatura celuilalt pentru efectuarea livrarii, prin urmare coproprietarul XXX X a actionat in numele asocierii XXX si XXXX si nu in nume propriu.
- prin operatiunile derulate, persoana impozabila a desfasurat de o maniera independenta activitate in domeniul exploatarii bunurilor corporale imobile care din punct de vedere fiscal reprezinta activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, pentru care dobandeste calitatea de persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata.
- activitatea economica se considera ca a fost inceputa din momentul in care persoana impozabila intentioneaza sa desfasoare o astfel de activitate, din anul 2007, cand au fost efectuate investitii premergatoare si angajate costuri cu intocmirea documentatiei in vederea obtinerii autorizatiei de construire nr. XXX/19.02.2007, eliberata de Primaria XXX pentru executarea lucrarilor de constructii la imobil locuinta duplex P+M.
- la data de 19.07.2007 persoana impozabila realizeaza o cifra de afaceri in suma de XXXX lei, urmare a vanzarii unui imobil P+M, conform contractului de vanzare cumparare nr. XXX/19.07.2007, persoana impozabila depasind plafonul de scutire tva in suma de 119.000 lei ( 35.000 euro )
- ca urmare a depasirii plafonului in data de 19.07.2007, XXXX impreuna cu sotia avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal pana la data de 10.08.2007, devenind **platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.09.2007**
- pentru perioada 01.09.2007-30.06.2011, organul de inspectie fiscala a determinat o baza impozabila in suma totala de XXXX lei, pentru care s-a calculat o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de **XXX lei**. Pentru taxa pe valoarea adaugata calculata suplimentar, persoana impozabila datoreaza majorari de intarziere in suma de **XXX lei** si penalitati de intarziere 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 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 fiscală mai sus mentionată sunt conditionate de cerința cumulativa, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neindeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria **operațiunilor impozabile din punct de vedere al tva**

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a tva dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit a) – d) art 126 alin 1 din Codul fiscal nu este îndeplinită, asa cum reglementează insuși legiuitorul la pct 1 alin1 , respectiv pct 2 alin 1 în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a art 126 alin 1 din Codul Fiscal aprobate prin HG nr 44/ 2004 cu modificările și completările ulterioare.

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

“(1) Este considerată **persoana impozabila** orice persoana care desfășoară , de o manieră independentă și indiferent de loc , activități economice de natură celor prevăzute la alin (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”

“(2) În sensul prezentului titlu , activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive , agricole și activitățile profesiilor libere sau assimilate acestora. De asemenea constituie activitatea economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

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

“3.(1) În sensul art 127 alin 2 din Codul Fiscal , obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfasurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art 127 alin 2 din Codul Fiscal.....”

Potrivit acestor prevederi legale persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale , nu se consideră a fi desfasurată o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile , excepție facând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfasurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație , aceasta dobândind calitatea de persoana impozabilă.

Se retine din cele prezentate că o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare care au caracter de continuitate constănd în vânzarea 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 activitatea 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.

Modificari 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.

Aceeasi 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 parcial 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 devinea 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.

Definitiile 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 activitatilor 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 Financiele 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

“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.”

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, exceptie facand contractele de vanzare cumparare in care se precizeaza ca „ pretul real de vanzare cumparare ..... este in suma de ....cu tva inclus.”

“*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.*”

In sprijinul modului de calcul vine si Decizia nr. 2/2011 a Comisiei fiscale centrale care precizeaza :

*„.....taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta se determina in functie de vointa partilor rezultata din contracte sau alte mijloace de proba administrate conform Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, dupa cum urmeaza :*

a) *prin aplicarea cotei de TVA la contravalorarea livrarii [ conform prevederilor pct.23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI „ Taxa pe valoarea adaugata „ , aprobatate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in cazul in care rezulta ca :*

*1. partile au convenit ca TVA nu este inclusa in contravalorarea livrarii*

***2. partile nu au convenit nimic cu privire la TVA***

b) *prin aplicarea procedeului sutei marite ....in cazul in care rezulta ca partile au convenit ca TVA este inclusa in contravalorarea livrarii.”*

Ca urmare aplicarea cotei de 19% la baza impozabila care reprezinta contravalorarea veniturilor realizate si incasate ( care nu includ tva ) este corecta.

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

Pentru desigurarea corectitudinii aplicarii cotei de 19% la baza impozabila care reprezinta contravalorarea veniturilor realizate si incasate ( care nu includ tva ) este corecta.

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 ;

- XXXX lei TVA stabilit suplimentar
- XXXX lei majorari de intarziere TVA
- XXXX lei penalitati TVA

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

Ec XXXX  
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT  
Cons jr XXXXX  
SEF SERVICIU JURIDIC

