

DECIZIA NR. 155/ .10.2010
privind solutionarea contestatiei formulata de D-l XXXXXXX
XXXX cu domiciliul in Sibiu, strXXXX nr. 10, ap.16 Et.3

Directia Generala a Finantelor Publice Sibiu a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 cu solutionarea contestatiei formulate de dl XXXXXXXX impotriva Deciziei de impunere nr XXXX/ 30.07.2010 intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala Sibiu, comunicata petentei in data de 31.08.2010 prin afisare concomitent la sediul Administratiei Finantelor Publice Sibiu si pe pagina de internet a institutiei.

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/16.09.2010, iar la DGFP Sibiu cu nr XXXXX/ 21.09.2010.

Petenta solicita anularea deciziei de impunere nr XXXX/ 30.07.2010 prin care s-au stabilit urmatoarele debite:

- XXXX lei TVA
- XXXXX lei majorari de intarziere aferente

I. Prin contestatia formulata petenta invoca urmatoarele:

- referitor la activitatea economica, potrivit art. 125' alin (1), pct.4 si in sensul art.127alin (2) din Codul Fiscal – constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate. Vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerate activitate economica,

- referitor la definirea termenului de persoana fizica impozabila – aceasta reprezinta persoana fizica , grupul de persoane , institutia publica , persoana juridica , precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica (art.127 alin (1))

- pentru a supune o operatiune la plata TVA, trebuie indeplinite cumulativ conditiile art.126 alin (1) din Codul Fiscal dupa cum urmeaza :

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

b) locul de livrare al 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 dintre activitatile economice prevazute la art.127 alin (2)*

- venituri cu caracter de continuitate se obtin din inchirierea sau leasingul bunurilor imobile si nu din vanzarea acestora , deci legatura dintre vanzarea de terenuri sau de locuinte si veniturile cu caracter de continuitate este fortata

- vanzarea-cumpararea de imobile este o operatiune civila si nu comerciala, deci rezulta ca reiancadrarea din patrimoniul personal in patrimoniul comercial al persoanei nu poate fi facuta in conditiile Codului Fiscal valabil pana la 31.12.2009.

- încadrarea 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. f)

- organul fiscal a calculat in mod gresit TVA-ul, aplicand cota standard de 19 % asupra pretului declarat in contractele de vanzare-cumparare si efectiv incasat , acesta a fost adaugat pretului final in loc sa fie calculat ca inclus in pretul vanzarii.

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

- achizitionarea de terenuri, solicitarea eliberarii de autorizatii de construire pentru edificarea de imobile „, locuinte colective”, edificarea in baza a doua autorizatii de constructie a doua imobile din apartamentarea carora au rezultat un numar de 35 apartamente care au fost valorificate in perioada 01.01.2008-31.12.2009 demonstreaza faptul ca bunurile nu au fost achizitionate , respectiv construite, in vederea utilizarii in scopuri personale, iar pe de alta parte transferul dreptului de proprietate pentru aceste imobile nu au avut un caracter ocazional.

Deasemenea incasarea de avansuri pentru care au fost autentificate un numar de 88 de antecontracte de vanzare cumparare atat pentru edificarea apartamentelor vandute (pentru care au fost autentificate 35 contracte de vanzare cumparare) cat si pe terenuri pentru care persoana fizica nu nu detine autorizatii de construire (CF 11610 si CF 11978) , demonstreaza intentia persoanei fizice XXXXXX de a revinde apartamentele, respectiv de a desfasura activitate economica de exploatare a bunurilor corporale imobile in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

- organele de inspectie fiscala au considerat activitatea economica ca fiind inceputa cu luna martie 2007 cand incaseaza primele avansuri, fiind autentificate un numar de cinci antecontracte de vanzare- cumparare.

- operatiunile imobiliare constand in achizitionarea de terenuri, incasarea de avansuri, construirea de locuinte colective, dezmembrarea in apartamente si ulterior valorificarea apartamentelor rezultate, respectiv vanzarea terenurilor pe care urmau a se construi imobile, pentru care persoana fizica XXXXXX Simona dobandeste calitatea de persoana impozabila , intrucat nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, din punct de vedere fiscal au caracter de continuitate, reprezentand operatiuni impozabile care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

- organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea datei la care persoana impozabila, dpdv al tva , a depasit plafonul de scutire si respectiv a datei la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de tva
- intrucat la data de 30.04.2007 cifra de afaceri realizata este in suma de XXXX lei, ce reprezinta avansuri incasate de la persoane fizice anterior transferului dreptului de proprietate , respectiv al incheierii contractelor de vanzare cumparare, avansuri care genereaza exigibilitatea de taxa, fiind tratate ca orice alta operatiune, persoana impozabila XXXXX 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 XXXX si XXXX X *devine platitor de tva cu data de 01.06.2007.*
- inspectia fiscala a vizat tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 01.01.2005-31.12.2009
- 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 XXXXX lei, constituita din contrapartida obtinuta de persoana impozabila vanzatoare din partea cumparatorului la data transferului dreptului de proprietate, avand in vedere si sumele incasate cu titlu de avans anterior 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 prèt 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 XXXX lei prin aplicarea cotei de 19 % asupra pretului stabilit prin contract , respectiv la o baza impozabila taxabila in suma de XXXXX lei aferenta perioadei in care persoana impozabila avea obligatia sa aplice regimul normal de tva (XXXXX x 19%)
- concluzionand, tva stabilita suplimentara ca fiind datorata de catre persoana impozabila XXXX si XXXX este in suma de XXX lei aferente unei baze de impunere in suma de XXXX lei , pentru care datoreaza majorari de intarziere respectiv dobanzi 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 01.01.2005- 31.12.2009
- “persoana fizica XXXX impreuna cu sotia XXXXX, 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 XXXX/ 23.04.2010. Intrucat in urma controlului efectuat , organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica XXXX impreuna cu sotia XXXXXX au

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 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.

Aceiasi 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 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 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 impreuna cu sotia 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 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 XXXXX lei reprezentand:
 - XXXX lei TVA
 - XXXX lei majorari de intarziere aferente

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

Ec XXXX
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons jr XXXXX
SEF SERVICIU JURIDIC