

DECIZIA NR. 87/ ____/ 07.2010
privind solutionarea contestatiei formulate de
XXXXXXXXXXXX domiciliati in
Sibiu, str XXXXX nr 19 C

Directia Generala a Finantelor Publice Sibiu a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 R cu solutionarea contestatiei formulate de XXXXXX impotriva Deciziei de impunere nr XXXX/ 28.05.2010 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Sibiu.

Contestatia a fost depusa in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R fiind inregistrata la organul de control cu nr 7001/ 07.06.2010 iar la DGFP Sibiu cu nr 20396/ 14.06.2010.

Suma totala contestata este de XXXXX lei si reprezinta:

- XXXXX lei TVA
- XXXXX lei majorari de intarziere aferente

I. Prin contestatia formulata petenta invoca urmatoarele:

- in fapt prin actele administrativ fiscale atacate se retine ca persoana fizica XXXX impreuna cu sotia XXXX au efectuat in perioada 2007- 2009 un numar de 26 tranzactii imobiliare, din care “vanzarea celor 24 apartamente construite si a terenului arabil sunt operatiuni economice ce intra in sfera de aplicare a tva” pentru care s-au stabilit obligatii privind tva si majorari de intarziere incepand cu 01.02.2008.

- in realitate s-a construit un singur imobil cu destinatia de locuinte care a fost finalizat in anul 2007 si notat in Cartea Funciara prin certificatul 304/ 2007

- cele 24 tranzactii avand ca obiect apartamente reprezinta vanzarea locuintelor proprietate personala, rezultate ca urmare a dezmembrarii singurului imobil – proprietate comuna in devalmasie

Sub aspectul calcularii TVA si a majorarilor de intarziere actele atacate sunt netemeinice si nelegale intrucat:

1. codul fiscal de la data intrarii in vigoare , 01.01.2004 si 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 dpdv al tva

2. vanzarea de bunuri imobile din patrimoniul personal , in anii 2007- 2009 nu era impozabila in scopuri de tva , conform cod fiscal art 127 al 1

3. incheierea de contracte de vanzare cumparare de locuinte proprietate personala nu constituie activitate economica cu caracter de continuitate

4. pana la 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 persoanele fizice, nu au definit notiunea de caracter de continuitate

5.stabilirea de obligatii fiscale de tva si majorari de intarziere , pentru vanzarea in perioada 2007- 2009 de locuinte proprietate personala , incalca doua principii de fiscalitate: cel al certitudinii impunerii si cel al eficientei prevazute de art 3 al 1 lit b si c din Codul fiscal

6. incadrarea de catre organul fiscal a operatiunilor de vanzare de locuinte 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.

7. vanzarea de bunuri imobile in perioada 2007- 2009 am efectuat-o fiind sot si sotie si nu ca si comercianti

2. Prin decizia de impunere ce face obiectul contestatiei organul fiscal invoca urmatoarele:

- pe baza contractelor de vanzare cumparare, autorizatiei de construire si a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor, in vederea determinarii starii de fapt fiscale , in conformitate cu prevederile titlului VI TVA din Legea 571/ 2003 R in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007 si HG 44/ 2004 , rezulta urmatoarele:

- intrucat cele 24 apartamente au fost construite in vederea revanzarii respectiv in scopul obtinerii de venituri, operatiunile derulate de catre persoana fizica XXXXX impreuna cu XXXXX, intra in categoria activitatilor economice cu caracter de continuitate, exemplificata prin frecventa tranzactiilor:

- in anul 2007 vinde un numar de 9 apartamente

- in anul 2008 vinde un numar de 14 apartamente

- in anul 2009 vinde un singur apartament

Activitatea economica se considera inceputa din momentul in care persoana fizica XXXXXX impreuna cu sotia intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, sa angajeze investitii si anume incepand cu data de 27.06.2006 data obtinerii autorizatiei de constructie

Operatiunile privind vanzarile de apartamente si a unui teren arabil derulate de catre dl XXXXX impreuna cu sotia sunt cuprinse in sfera de aplicare a tva intrucat:

- prin vanzare apartamentele respective si terenul trec din proprietatea vanzatorului in cea a cumparatorului deci are loc o livrare de bunuri
- operatiunile au avut loc pe teritoriul Romaniei
- dl XXXXX si sotia sunt persoane impozabile acestea desfasurand o activitate economica
- vanzarea de apartamente constituie activitate economica , operatiuni ce indeplinesc cumulativ conditiile prevazute de Legea 571/ 2003.

Avand in vedere ca apartamentele vandute sunt bunuri detinute in coproprietate, dpdv al tva privind stabilirea plafonului de scutire de tva , tranzactiile imobiliare – vanzarea de apartamente – efectuate de cei doi sotii, vor fi analizate ca reprezentand o forma de asociere in scopuri comerciale fara personalitate juridica.

Urmare a incasarii c/ v apartamentelor vandute in lunile noiembrie si decembrie 2007 persoana impozabila XXXXX impreuna cu sotia a realizat la data de 31.12.2007 o cifra de afaceri de XXXXX lei superioara plafonului de scutire a tva.

Ca urmare a depasirii plafonului in data de 31.12.2007 persoana impozabila XXXXX impreuna cu sotia avea obligatia inregistrarii ca platitor de tva in regim normal pana la data de 10.01.2008 devenind platitor de tva incepand cu data de 01.02.2008

Datorita faptului ca nu s-a in scris ca platitor de tva , persoana impozabila nu a respectat prevederile din Legea 571/ 2003

Deasemenea dupa data de 01.02.2008 contribuabilul nu a emis facturi fiscale pentru tranzactiile efectuate, nu a intocmit evidenta contabila in ceea ce priveste tva, nu intocmeste si nu depune la organul fiscal deconturile de taxa

Pentru a beneficia de dreptul de deducere a tva aferenta achizitiilor de bunuri si servicii , persoana impozabila XXXX si sotia XXXX avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de tva

Pentru determinarea tva colectata organul de inspectie fiscala a procedat la calculul tva prin aplicarea cotei standard de 19 % asupra bazei de impozitare care reprezinta contravaloarea veniturilor realizate si incasate din vanzarea de apartamente (care nu includ tva) aferente perioadei 01.02.2008- 31.12.2009 .

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:

- inspectia fiscala s-a efectuat in baza avizului de inspectie nr 2029/ 19.02.2010
- perioada supusa inspectiei fiscale este 01.07.2007- 31.12.2009
- persoanele fizice XXXX si XXXX urmare a efectuarii unor tranzactii imobiliare in perioada 20.07.2007- 31.12.2009 au fost supuse in perioada 08.04.2010- 15.04.2010 , 03.05.2010- 07.05.2010 si 28.05.2010 unui control tematic in vederea determinarii starii de fapt fiscale cu privire la activitatea desfasurata

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 imobilelor au sau nu caracter de continuitate.

In drept sunt aplicabile pentru perioada 01.07.2007- 31.12.2009 prevederile:

- 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) 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 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 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 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.

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 efectueaza 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.

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).....”

Incepand cu data de 01.01.2007, in contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlul VI din Codul Fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata notiunile de persoana, persoana impozabila, persoana neimpozabila si persoana juridica neimpozabila.

La art 125¹ pct 18 din acest act normativ se precizeaza:

18. *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.....

Astfel se retine ca o persoana fizica reprezinta persoana impozabila in sensul titlului VI privind TVA in conditiile in 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.”

Prin operatiunile care le-a efectuat persoana fizica Popovici Dumitru cu sotia Popovici Doina in perioada 2007- 2009 respectiv achizitionarea de imobile – teren si constructii si construirea de apartamente noi si valorificarea in anii 2007, 2008 si 2009 a unui numar de 24 de apartamente si a unui teren apreciem ca aceasta reprezinta activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu

caracter de continuitate. In aceste conditii persoana fizica XXXX cu sotia XXXXX are calitatea de persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii sale ca persoana impozabila.

Urmare a incasarii c/ valorii apartamentelor vandute in lunile noiembrie si decembrie 2007 , persoana impozabila dl XXXXX impreuna cu sotia XXXX a realizat la data de 31.12.2007 o cifra de afaceri in suma totala de XXXX lei superioara plafonului de scutire a tva. Astfel la data de 31.12.2007 , a depasit plafonul privind scutirea de plata a taxei pe valoarea adaugata de 35.000 euro echivalentul in lei fiind de 119.000 lei mentionat in legea 571/ 2003 privind Codul Fiscal . Ca urmare este intemeiata constatarea organului de control potrivit careia contribuabilul depasind plafonul de scutire a TVA la data de 31.12.2007 devine platitor de tva incepand cu data de 01.02.2008.

Referitor la modul de calcul al TVA datorata

Pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa pe valoarea 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) aferente perioadei 01.02.2008- 31.12.2009 este corecta. (XXXX lei x 19% = XXXX lei) .

Intrucat dl XXXX si sotia XXXXX, in calitate de persoana impozabila care desfasoara activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate nu a solicitat inregistrarea in scopuri de tva, nu beneficiaza de acordarea dreptului de deducere a taxei .

Referitor la cele mentionate de petent ca organul fiscal a calculat in mod gresit tva , considerand ca avansurile incasate in baza contractelor de vanzare cumparare intra in cifra de afaceri precizam ca in raportul de inspectie fiscala se precizeaza: “...in perioada supusa verificarii rezulta urmatoarele: nu s-au incasat sume cu titlu de avans si nu s-au intocmit antecontracte sau promisiuni de vanzare – cumparare.”

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 reprezentand:
 - XXXX lei TVA
 - XXXXX lei majorari de intarziere aferente

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

Ec XXXXX
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons jr XXXXX
SEF SERVICIU JURIDIC