

DECIZIA NR. 126/ .08.2010  
privind solutionarea contestatiei formulate de d-l XXXXX  
cu domiciliul in Sibiu str. XXXXXX nr. X Ap. 14

Direcția Generală a Finantelor Publice Sibiu a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 R cu solutionarea contestatiei formulate de d-l XXXXX, impotriva Deciziei de impunere nrXXXX/09.07.2010 si a Raportului de Inspectie Fiscala nr.XXXX/09.07.2010 emise de Activitatea de Inspectie Fiscală Sibiu.

Contestația a fost formulată prin avocat în termenul impus de art 207 din OG 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala , fiind înregistrată la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr.9155/30.07.2010 iar la DGFP Sibiu sub nr.26065/03.08.2010.

Decizia de impunere nr. 8341/09.07.2010 si Raportul de Inspectie Fiscala au fost comunicate petentei in data de 14.07.2010, iar la dosarul contestatiei a fost depusa imputernicirea avocatiala.

Suma total contestata este de XXXX lei si reprezinta ;

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

**I** Prin contestația depusa , petenta solicita:

- anulara deciziei de impunere XXXX/09.07.2010 si a Raportului de Inspectie Fiscala nrXXXX/09.07.2010 prin care s-a stabilit suplimentar un TVA in suma de XXXXXlei si majorari de intarziere de XXXX lei.

- anulara Dispozitiei nr.XXXX/09.07.2010 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Petenta invoca in sustinerea contestatiei urmatoarele:

- cele 18 tranzactii imobiliare efectuate in perioada 01.01.2006-31.12.2009 avand ca obiect cumpararea/construirea si vanzarea imobilelor proprietate personala nu reprezinta activitate economica .

- actele administrativ fiscale atacate sunt netemeinice si nelegale pentru urmatoarele considerente:

1. Codul fiscal, de la data intrarii in vigoare din 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 din punct de vedere al TVA.

2. Vanzarea de bunuri imobile din patrimoniul personal, in anii 2007-2009, nu reprezinta activitate economica si in consecinta, “nu avem calitatea de persoana impozabila in scopuri de TVA, conform Cod fiscal art. 127, alin.1 “

3. Incheierea de contracte de vanzare-cumparare de imobile proprietate personala nu constituie activitate economica cu caracter de continuitate.

4. Pana la data de 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 persoane fizice, nu au definit notiunea de “ caracter de continuitate “

5. Stabilirea de obligatii fiscale de TVA si majorari de intarziere de catre organul fiscal, pentru vanzarea , in perioada 2006-2009, de imobile din patrimoniul personal , incalca doua principii de fiscalitate : cel al certitudinii impunerii si cel al eficientei prevazute de art.3 alin.1 lit.b si c din Codul fiscal.

6. 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. f )

7. Vanzarea-cumpararea de imobile este o operatiune civila si nu comerciala.

8. Sub aspectul calcularii TVA si majorari de intarziere, actele atacate sunt netemeinice si nelegale.

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

- in anul 2005 contribuabilul a achizitionat un imobil teren si constructii impreuna cu d-l XXXXX, situat in Sibiu str. XXXX , nr.84 unde au construit un imobil compus din S+P+M. Imobilul a fost dezmembrat conform actului de dezmembrare nr. 1596/13.06.2005, rezultand doua imobile, respectiv un imobil teren in suprafata de 190 mp si un imobil teren si constructie in suprafata de 376 mp.

Imobilul teren a fost instrainat conform contractului de vanzare cumparare sub nr, 259/10.02.2006 la o valoare de XXXX euro. Celalalt imobil (casa si teren ) a fost instrainat conform contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. 3012/18.12.2006 la o valoare de XXXXXX euro.

In anul 2006, contribuabilul a achizitionat un apartament situat in Sibiu, str. XXXXX nr.12 bl 25 ap 69pe care il instraineaza conform contractului de vanzare –cumparare nr.1496/05.09.2006 la valoarea de XXXXX lei.

In anul 2007 d-l XXXXX a construit in baza autorizatiei de constructie nr. 1194/13.11.2006, un imobil compus din opt apartamente, in municipiul Sibiu, str. XXXXX , nr.4 A. Din cele 8 apartamente construite au fost instrainate 5 apartamente, iar restul de 3 apartamente au fost instrainate dupa perioada veificata.

Tot in anul 2007, contribuabilul a achizitionat un imobil apartament, situat in municipiul Sibiu, str. Semaforului nr.19 ap.12 pe care il instraineaza conform contractului de vanzare-cumparare nr.789/09.07.2008 la valoarea de XXXXX lei.

In 23.07.2008 contribuabilul achizitioneaza un teren arabil in suprafata totala de 5000 mp. Terenul respectiv situat in extravilanul orasului Cisnadia a fost dezmembrat

Tot in anul 2008, contribuabilul achizitioneaza un teren arabil in suprafata de 1000 mp, situat in extravilanul comunei Cristian, care a fost vandut potrivit contractului de vanzare-cumparare 301/12.08.2008.

Toate imobilele tranzactionate, respectiv constructii si terenuri arabile au fost cumparate/construite in vederea revanzarii, respectiv in scopul obtinerii de venituri, contribuabilul neputand demonstra ca imobilele tranzactionate au fost utilizate in scop personal. In aceste conditii operatiunile derulate de persoana fizica XXXX XXXX intra in categoria activitatilor economice cu caracter de continuitate.

Activitatea economica se considera inceputa in momentul in care persoana fizica XXXXX intentioneaza sa desfasoare o astfel de activitate si anume incepand cu anul 2005 data achizitionarii in vederea vanzarii a imobilului teren/constructie, situat in Sibiu, str. XXXXXXX nr. 84.

D-l XXXXXXX a efectuat trei tranzactii in suma totala de XXXXX lei, potrivit contractelor de vanzare cumparare 259/10.02.2006, nr. 1496/05.09.2006 si nr. 3012/18.12.2006.

Intrucat persoana fizica a desfasurat activitati economice cu caracter de continuitate, aceasta este persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Operatiunile derulate de catre persoana fizica XXXXX sunt cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

La data de 05.09.2006 contribuabilul depaseste plafonul de TVA realizand o cifra de afaceri in suma de XXXX lei, superioara plafonului de scutire de TVA prevazut la art.152 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal , aplicabil pentru perioada 01.01.2006-31.12.2006 ( de 2 miliarde lei )

Persoana impozabila avea obligatia de a solicita inregistrarea in scopuri de tva in termen de 10 zile de la data depasirii plafonului de scutire, respectiv pana la data de 10 octombrie 2006, devenind platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.11.2006.

Concluzionand, tva stabilita suplimentar, datorata de catre persoana impozabila XXXX este in suma de XXXX lei , pentru care datoreaza majorari de intarziere in suma de XXXXX 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- 31.12.2009

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 legiutor , 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 legiutorul 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 , legiutorul 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.

Aceasi 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 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 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% si 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 apartamente ( care nu includ tva ) este corecta.

Mentionam ca art 77<sup>1</sup> 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 XXXXXX 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.

Contestatia impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr 8343/09.07.2010 urmeaza a fi solutionata de Activitatea de Inspectie Fiscala in baza art 209 ( 2) din OG 92/ 2003 R.

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

#### DECIDE

respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de XXXXX lei reprezentand ;

- XXXXX lei TVA
- XXXXX lei majorari de intarziere TVA

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

Ec XXXXXXXX  
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT  
Cons jr XXXXXXXX  
SEF SERVICIU JURIDIC