

DECIZIA NR. 116/ .08.2010

privind solutionarea contestatiei formulate de d-na XXXXXX cu domiciliul
in Sibiu strXXXXX nr. 27

Direcția Generală a Finantelor Publice Sibiu a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 R cu solutionarea contestatiei formulate de d-na XXXXXX, impotriva Decizie de impunere nr.7947/29.06.2010 emisă de Activitatea de Inspecție 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 Inspecție Fiscală sub nr.XXX/13.07.2010 iar la DGFP Sibiu sub nr.XX1/16.07.2010.

Decizia de impunere nr. XXX/29.06.2010 si Raportul de Inspecție Fiscală au fost comunicate petentei in data de 30.06.2010, iar la dosarul contestatiei a fost depusa imputernicirea avocatiala.

Suma total contestata este de XXX lei si reprezinta ;

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

I. Prin contestatia depusa , petenta solicita:

- anularea deciziei de impunere XXXX/29.06.2010 si a constatarilor cuprinse in Raportul de Inspecție Fiscală nr.XXXX/29.06.2010 stabilite de organele de inspectie fiscală din cadrul Activitatii de Inspecție Fiscală – Persoane Fizice.

- restituirea sumei de XXXXX lei, reprezentand TVA achitat cu chitanta seria TS6 nr.XXXXXXX/02.07.2010

- calcularea si virarea dobanzii legale de 0.05 % pe zi, de la data achitarii si pana la data restituirii sumei de XXXXX lei.

Pe fondul cauzei:

- Codul fiscal, de la intrarea 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 imobile din patrimoniul personal devin persoane impozabile din punct de vedere tva

- din coroborarea art 126 al 1 si art 127 , transferul proprietatii biliare efectuat de persoane fizice , in perioada de referinta nu a reprezentat o activitate impozabila dpdv al tva
- vanzarea de bunuri imobile nu reprezinta operatiune impozabila ca fapta obiectiva de comert
- obligatia de plata a impozitului de 3% in cazul vanzarilor de imobile din patrimoniul personal in baza art 77^1 Cod fiscal nu poate coexista cu obligatia de colectare si plata a tva in ceea ce priveste transferul proprietatii asupra bunurilor imobile
- pe de alta parte , in interpretarea autoritatii fiscale tva se datoreaza pentru activitatile economice mentionate in art 127 Cod fiscal , activitati economice care nu includ vanzarea proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal
- practica ANAF de adaugare a tva la pretul mentionat in contractele de vanzare cumparare si nu considerarea acestuia ca fiind inclus in preturile mentionate in contractele incheiate intre vanzatorii persoane fizice si cumparatori nu este corecta dpdv juridic

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

- d-na XXXXX a efectuat in perioada 05.04.2007-05.10.2009 un numar de 9 tranzactii imobiliare- vanzari de terenuri de constructii in suma totala de XXXXX lei astfel : - XXXX lei in anul 2007 (2 tranzactii)
 - XXXX lei in anul 2008 (1 tranzactii)
 - XXXXX lei in anul 2009 (6 tranzactii)
- imobilele tranzactionate, respectiv terenurile de constructii care au fost cumparate in vederea revanzarii, construirea a doua locuinte si vanzarea acestora in scopul obtinerii de venituri,reprezinta operatiuni ce intra in categoria activitatilor economice cu caracter de continuitate, pentru care persoana fizica XXXX dobandeste calitatea de persoana impozabila din perspectiva tva.
- organele de inspectie fiscală au considerat activitatea economica inceputa anterior datei de 05.04.2007, cand achizitionarea si parcelarea terenurilor de constructie a fost facuta in vederea vanzarii.
- primele venituri din vanzarea de terenuri sunt obtinute in *luna aprilie 2007*, organele de inspectie fiscală 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 31.12.2007, cifra de afaceri realizata este in suma de XXXX lei, care depaseste plafonul de scutire de tva de XXXX euro,(echivalentul in lei fiind 119.000 lei) persoana impozabila XXXXXX 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 ianuarie 2008* , prin intocmirea si depunerea declaratiei de mentiuni 070 la DGFP Sibiu pentru luarea in evidenta ca platitor de tva.
- inspectia fiscală parțială a vizat tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 01.01.2007- 31.12.2009

- organul de control a concluzionat ca persoana impozabila XXXXX XXX devine platitor de tva cu data de 01.02.2008.
- pentru operatiunile impozabile efectuate in perioada 01.02.2008- 31.12.2009, organele de inspectie fiscală au determinat pe baza datelor inscrise in contractele de vanzare cumparare o baza impozabila taxabila in suma de XXXXXX lei
- intrucat in contractele de vanzare cumparare prin care persoana impozabila transfera dreptul de proprietate al bunurilor imobile se precizeaza termenul de pret 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 XXXXX 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
- concluzionand, tva stabilita suplimentar, datorata de catre persoana impozabila XXXXX este in suma de XXXXX 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 01.01.2005- 31.12.2009
- persoana fizica XXXXX, urmare a efectuarii in perioada 01.01.2006- 31.12.2009 a unor tranzactii imobiliare , a fost invitata la sediul organului fiscal,in mod repetat , conform invitatiilor transmise prin posta cu confirmare de primire inregistrate sub nr. 11432/16.11.2009, nr.370/12.01.2010 si prin care i-au fost solicitate documente privind operatiunile de transfer al proprietatii imobiliare din patrimoniul personal in conformitate cu prevederile art 56 alin (1) si alin (2) din OG 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

(1) Deoarece contribuabilul nu a colaborat in vederea determinarii starii de fapt fiscale, organul de inspectie fiscală a solicitat notarilor publici, care au depus declaratii informative privind impozitul pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal al d-na XXXXX care figureaza ca beneficiar de venit,copii dupa contractele de vanzare – cumparare prin care acesta a instrainat imobile.

(2) 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 activitatii.”

“(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 caele 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 activitatii
- 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 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 activitatii, 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 proprietatea persona la 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.

Aceeaasi 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 parțial a taxei pentru achiziția , transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

In cursul anului 2007 , art 141 alin 2 lit f) din Codul fiscal prevedea ca scutirea de tva nu se aplica pentru persoanele care livrău clădiri noi sau terenuri construibile în situația în care au dedus tva sau ar fi avut dreptul să deduca tva pentru operațiunile respective.

Din coroborarea textelor de lege , rezulta ca persoana, inclusiv persoana fizica , care ar fi avut drept de deducere este persoana care devine impozabilă, deoarece realizeaza operațiuni supuse taxei, chiar daca nu a solicitat înregistrarea in scopuri de tva.

Definițiile existente la art 126 alin 9 și art 127 alin 1 și 2 din Codul Fiscal sunt suficiente pentru stabilirea regimului tva aplicabil tranzacțiilor efectuate de persoane fizice, nefiind necesara utilizarea complementară a unor definiții din Codul comercial și nici amendarea acestuia din urmă pentru a fi posibilă taxarea operațiunilor imobiliare efectuate de persoane fizice **în calitate de persoane impozabile**.

Trebuie avut în vedere că operațiunile impozabile din perspectiva tva nu sunt doar cele ce constituie fapte de comerț. Sfera de aplicare a taxei, astfel cum reiese din prevederile fiscale în materie , este mult mai largă, astfel că operațiuni care nu sunt considerate din punct de vedere al Codului comercial ca fiind fapte de comerț, sunt operațiuni impozabile după al tva. Exemplu activitățile de interes general prevăzute la art 141 din Codul Fiscal. Notiunea de operațiune impozabilă nu trebuie confundată cu notiunea “taxabilă” după al tva întrucât asta cum rezulta din prevederile art 126 alin 9 din Codul fiscal , operațiunile impozabile pot fi între altele: operațiuni taxable, 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 două propozitie 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 Financiele Acties / Staatssecretaris van Financien (1989) ECR 1737 , pct 10)

De asemenea , potrivit Hot Curtii 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

Pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa 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, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007.

“Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile 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 **77^1 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.*

Intru cat d-na XXXXXXXX in calitate de persoana impozabila care desfasoara activitatea 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 XXXXXX lei ce reprezinta ;

- XXXX lei TVA
- XXXX lei majorari de intarziere TVA

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

Ec XXXXXX
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons.jr. XXXXX
SEF SERVICIU JURIDIC

