

Decizia nr. 124/ .06.2013
privind solutionarea contestatiei formulate de XXXXXX
domiciliata in XXX, Bld. XXXX, , Bl.XX, Ap.XX CNP XXXXX

Directia Generala a Finantelor Publice XXX a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 cu solutionarea contestatiei formulate de XXXX, impotriva Deciziei de impunere nr XXXX/22.03.2013 intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala XX si comunicata petentei in data de 26.03.2013.

Contestatia a fost depusa prin posta in data de 26.04.2013, in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R, fiind inregistrata la DGFP XXX sub nrXXX/26.04.2013. Dosarul complet al contestatiei a fost inregistrat la organul de solutionare sub nr. XXX/14.05.2013. La dosarul contestatiei a fost depusa imputernicirea avocatiala.

Suma total contestata este de XXXX lei si reprezinta :

- | | |
|------------------------------|----------|
| - taxa pe valoarea adaugata | XXXX lei |
| - majorari de intarziere tva | XXXX lei |
| - penalitati tva | XXXX lei |
| - impozit pe venit | XXXX lei |
| - majorari impozit venit | XXXX lei |
| - penalitati impozit venit | XXXX lei |

I Prin contestatia depusa , petenta solicita:

- anulara totala a Deciziei de impunere nr. XXXX/22.03.2013 si a Raportului de inspectie fiscala nr. XXX/22.03.2013

Petenta invoca in sustinerea contestatiei urmatoarele:

- in baza unui contract de cesiune de drepturi, subsemnata am preluat de la o societate comerciala o constructie inceputa, in conditiile in care aceasta societate, care imi promisese vanzarea unui apartament parte a acestei constructii, nu a mai avut resursele finalizarii ei.

- scopul operatiunii a fost de a proceda la edificarea propriului apartament, cu intentia de a-mi recupera sumele de bani necesare acestei constructii din vanzarea celorlalte apartamente.

- am procedat la terminarea acestei mansarde, pentru care am fost nevoit sa imprumut sume de bani ca sa asigur finalizarea ei .

- din sumele rezultate din vanzarea apartamentelor, mai puțin cel „, rezervat mie „, nu am reușit să acopăr împrumuturile contractate pentru finalizarea construcției, astfel că am fost nevoit să vând și ultimul apartament, stingând toate datoriile.
- nu am rămas cu sume de bani din toată această întreprindere, astfel că nu sunt realizate nici un fel de venituri.
- pentru încadrarea în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, trebuia să fi desfășurat o activitate economică cu caracter de continuitate, din care să rezulte venituri. În realitate am realizat o singură activitate de edificare a unui adăos al unei construcții existente.
- realizarea unui adăos la o construcție veche, preexistentă, nu constituie realizarea de construcție nouă, astfel că nu reprezintă o operațiune taxabilă.
- în ce privește obligația subsemnatului de reținere a impozitului pentru beneficiarii sumelor plătite de către subsemnată, aceasta nu există, întrucât s-a realizat o vânzare a unui drept real, care prin valoarea și obiectul ei nu este supusă impozitării.
- în situația în care se apreciază în continuare caracterul de activitate care intră în sfera impozabilă TVA a celei desfășurate de către subsemnată, solicit stabilirea TVA la venitul net realizat din această activitate.

II. Prin decizia de impunere ce face obiectul contestației și raportul de inspecție fiscală ce stă la baza emiterii acesteia, organul fiscal menționează următoarele;

- perioada supusă controlului 01.01.2008-31.12.2012

La stabilirea calității de platitor de taxă pe valoarea adăugată s-au avut în vedere următoarele documente :

- contractul de cesiune nr. XXXX/12.03.2009 încheiat între SC XXXX SRL cu sediul în XXX și XXXX, necasatorita, actualmente XXX, prin care cesionează persoanei fizice XXXX toate drepturile și obligațiile asupra terasei acoperis, sc.X, având numerele de la X-XX din Mun. XXXstr. XXX, nr. X,XXX pentru construirea unei mansarde pe această terasă. Odată cu drepturile și obligațiile asupra terasei acoperis se va cesiona și dreptul de a edifica o mansardă asupra terasei potrivit autorizației de construire nr. XXX/14.04.2008. În schimbul cesionării dreptului de construire, SC XXX SRL va achita fiecărui locatar suma de XXX euro precum și suma de XXX euro reprezentând îmbunătățirile aduse blocului de către locatari.
- proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor înregistrat la Primăria Mun. XX sub nr. XXX56/31.03.2009.
- act de dezlipire nr. XXX/08.06.2008 prin care s-a hotărât apartamentarea mansardei în X imobile noi, respectiv XX apartamente XX,XX,XX,XX
- patru contracte de vânzare cumpărare

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Operațiunile imobiliare efectuate de persoana impozabilă reprezintă operațiuni impozabile care intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată

Activitatea economică desfășurată de persoana impozabilă XXXX se consideră că fiind începută în luna martie 2009.

In data de 31.07.2009 persoana impozabila a realizat o cifra de afaceri in suma de XXX lei, superioara plafonului de scutire de tva, avand 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 data de 10.08.2009 . In aceste conditii, persoana impozabila XXXX devine **platitor de taxa pe valoarea adaugata** incepand cu data de **01.09.2009**.

Dupa data de 01.09.2009, data de la care devine platitor de taxa pe valoarea adaugata, persoana impozabila a efectuat doua tranzactii constand in vanzarea unui numar de doua apartamente prin doua contracte de vanzare cumparare.

Livrarea celor doua apartamente reprezinta livrari de constructii noi avand in vedere :

- data transferului dreptului de proprietate conform contractelor de vanzare cumparare in corelatie cu data dobandirii cu titlu de construire si dezmembrare
- exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata , respectiv data la care autoritatea fiscala devine indreptatita sa solicite persoanei impozabile plata taxei, care intervine la data incasarii avansului, cat si la data transferului dreptului de proprietate.
- pretul de vanzare in scris in contractele de vanzare cumparare, care reprezinta contrapartida obtinuta de persoana impozabila vanzatoare din partea cumparatorului, in conditiile in care in contractele de vanzare cumparare se precizeaza in mod expres ca pretul include si taxa pe valoarea adaugata.

Pentru perioada 01.09.2009-31.12.2012, organul de inspectie fiscala a determinat o baza impozabila in suma de XXXX lei , pentru care a calculat o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de **XXX lei** (XXX lei x19%) Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar au fost calculate majorari de intarziere in suma **de XXX lei** si penalitati de intarziere in suma de **XXX lei**

Referitor la impozitul pe venit din alte surse

Din contractul de cesiune si a conventiei contract de cesiune, rezulta ca persoana fizica XXX in calitate de cesionar, a platit fiecarui proprietar de apartament suma de XXX euro in echivalent XXX lei, in schimbul cesionarii dreptului de catre proprietarii blocului din XX, str. XX, nr.X, a dreptului de a edifica o mansarda asupra terasei acoperis.

Suma totala de XXX lei(XX apartamente x XXX lei), reprezinta venituri din alte surse ce revine persoanelor fizice cedente, pentru care persoana fizica XXX avea obligatia de a calcula, retine si vira pana la data de 25.04.2009 la bugetul general consolidat al statului a impozitului pe venit in suma de XXXX lei, prin aplicarea cotei de impozitare de 16% asupra bazei impozabile in suma de XXX lei, care reprezinta impozit final.

Totodata d-na XXXX, avea obligatia ca pana la data de 30 iunie a anului fiscal 2010, pentru anul 2009 sa declare impozitul retinut pentru fiecare beneficiar de venit din alte surse.

In concluzie, organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina persoanei impozabile un impozit pe venit din alte surse in suma de **XXX lei** , majorari impozit pe venit in suma de **XXX lei** si penalitati de intarziere impozit pe venit 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 01.01.2008- 31.12.2012

Cauza supusa solutionarii este de a se stabili daca activitatea desfasurata intra sau nu in sfera de aplicare a tva, respectiv daca veniturile obtinute de proprietarii blocului din cesionarea dreptului de a construi mansarda asupra terasei acoperis trebuiau impozitate de persoana fizica XXX in calitate de cesionar, prin retinere la sursa.

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)....”

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.

“Cota standard este de 19%, 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 contravaloarea livrării [conform prevederilor pct.23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI „ Taxa pe valoarea adaugata „ aprobate 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 contravaloarea livrării

2. partile nu au convenit nimic cu privire la TVA

b) prin aplicarea procedurii sutei maritein cazul in care rezulta ca partile au convenit ca TVA este inclusa in contravaloarea livrării.”

Referitor la obligatia petentei de a retine impozitul din sumele platite proprietarilor in schimbul cesionarii de catre proprietarii blocului a dreptului de a edifica o mansarda asupra terasei acoperis in baza contractului de cesiune, precizam urmatoarele :

- in drept, au fost incalcate prevederile art. 78, alin.(1) lit. e) si art.79 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal :

ART. 78

Definirea veniturilor din alte surse

„(1) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:

.....

e) venituri primite de persoanele fizice din activități desfășurate pe baza contractelor/convențiilor civile, încheiate potrivit Codului civil, altele decât cele care sunt impozitate conform cap. 2 și conform opțiunii exercitate de către contribuabil. Opțiunea de impunere a venitului brut se exercită în scris, în momentul încheierii fiecărei/fiecărui convenții/contract civil și este aplicabilă veniturilor realizate ca urmare a activității desfășurate pe baza acestei/acestui convenții/contract.

(2) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 41 lit. a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu, precum și cele enumerate prin normele metodologice elaborate în aplicarea prezentului articol.

ART. 79

Calculul impozitului și termenul de plată

(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut.

(2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.

(3) Impozitul astfel reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.”

In concluzie , organul de inspectie fiscala a calculat in mod corect o taxa pe valoarea adaugata in suma de XXXX lei si un impozit pe venit in suma de XXXX lei.

Majorarile de intarziere si penalitatile 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 XXX lei ce reprezinta :

- taxa pe valoarea adaugata XXXX lei
- majorari de intarziere tva XXXX lei
- penalitati tva XXXX lei
- impozit pe venit XXXX lei
- majorari impozit venit XXXX lei
- penalitati impozit venit XXXX lei

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul XXXX in termen de 6 luni de la comunicare.

Ec XXXXX
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons XXXX
SEF SERVICIU JURIDIC

VIZAT
ec. XXXX
SEF BIROU SOL. CONTESTATII

XXXXX