

DECIZIA NR. 117/ .05.2013
privind solutionarea contestatiei formulate de XXXXXXXX
cu sediul in XXXX, str. XXXX, nr. XX, C.I.F XXXXXXXX

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/19.03.2013 intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala XXX si comunicata petentei in data de 20.03.2013.

Contestatia a fost depusa prin posta in data de 17.04.2013, in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R, fiind inregistrata la DGFP XXXX sub nr. XXXX/19.04.2013. Dosarul complet al contestatiei a fost inregistrat la organul de solutionare sub nr. XXX/30.04.2013. 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 | XXXXX lei |
| - penalitati tva | XXXX lei |

I Prin contestatia depusa , petenta sollicita:

- anulara totala a Deciziei de impunere nr. XXX/19.03.2013 ca fiind nelegala si netemeinica, intrucat subsemnata nu datorez TVA pentru tranzactiile imobiliare efectuate corespunzator perioadei 01.12.2009-31.12.2012.

Petenta invoca in sustinerea contestatiei urmatoarele:

- art.141, alin (2) lit. f din Codul fiscal dispune ca sunt scutite de la plata TVA operatiunile de livrare „ a unei constructii a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita , precum si a oricarui alt teren. ”.... Exceptia nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, daca este efectuata de o **persoana impozabila** care nu si-a exercitatdreptul de deducere ”
- prin OUG 106/2007 cu aplicabilitate de la 01.01.2008, s-a considerat oportuna completa - rea pct. 37 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, prin HG nr.1579/2007, introducandu-se un nou alineat care reglementeaza faptul ca exceptia prevazuta la art. 141, alin.(2) lit f) din Codul fiscal, se aplica numai in cazul persoanelor

care devin impozabile in sensul art. 127 din Codul fiscal pentru livrarea de constructii noi, de parti ale acestora sau de terenuri construibile.

- activitatile economice sunt circumscrise la activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii inclusiv activitatile extractive, agricole si profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.
- vanzarea de terenuri sau de locuinte construite de catre o persoana fizica nu se incadreaza de o maniera clara in niciuna dintre aceste trei categorii, destul de limitative ca sfera de cuprindere.
- obligatia de plata a taxei pe valoarea adaugata nu poate coexista cu obligatia de plata a impozitului de 3% in cazul vanzarii de imobile din patrimoniul personal.
- practica autoritatilor fiscale de adaugare a TVA la pretul mentionat in contractele de vanzare si nu in considerarea acestuia ca fiind inclus in preturile mentionate in contractele incheiate de catre vanzatorii persoane fizice si cumparatori, nu este corecta din punct de vedere juridic.

II. Prin decizia de impunere ce face obiectul contestatiei si raportul de inspectie fiscala ce sta la baza emiterii acesteia, organul fiscal mentioneaza urmatoarele;

- perioada verificata 01.01.2008-31.12.2012

In baza autorizatiei emisa de Primaria XXXX si a contractului de cesiune nr. XXXX/16.04.2008, SC XXX SRL a dobandit dreptul de a edifica o mansarda pe blocul de locuinte situat in XXXX, sector X XXX,nr.X, bl.XX, sc.X si X Dreptul de construire a fost cesionat catre XXXX in baza contractului de cesiune nr. XXX/22.07.2009 si in baza conventiei cadru nr. XXX/22.03.2010.

Domnul XXXX , la randul sau prin contractul de cesiune nr.XXX/23.04.2010 cesioneaza dreptul de construire a mansardei catre tatal sau XXXXX

- In baza procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor inregistrat la Primaria XXXXX sub nr. XXX/30.04.2010, dl XXXXX a receptionat un numar de XX apartamente construite la mansarda blocului amintit, cate X pe fiecare scara.
- incepand cu data de 25.09.2009 contribuabilul incaseaza avansuri de la promitentii clienti pentru apartamentele ce urmau a fi construite, iar in perioada 01.07.2010-09.02.2011 acestea au fost instrainate in totalitate.
- in baza contractului nr. XXX/25.05.2012 contribuabilul instraineaza apartamentul XX, situat in str. XXXX nr. XXX, Bl.XX, ScX, XXX, dobandit prin donatie in baza contractului de donatie nr. XXX/31.05.2010.

Din contractele de vanzare cumparare incheiate pentru instrainarea imobilelor construite de contribuabil/in numele acestuia in XXX , sect.X, XX, nr.X, bl.XX, sc.XX rezulta ca :

- apartamentele si garsonierele au fost dobandite de XXXX prin construire si prin cesiune
- in toate contractele de vanzare cumparare XXXX are calitatea doar de mandatar a contribuabilului verificat
- in toate contractele de vanzare cumparare XXX este beneficiar de venit, pretul de vanzare fiind incasat de vanzator prin mandatarul sau.
- vanzatorul decalra ca apartamentele ce se vand se afla in proprietatea sa.

Activitatea desfasurata de XXX, demonstreaza faptul ca aceste imobile nu au fost construite in vederea utilizarii in scopuri personale, iar pe de alta parte tranzactiile imobiliare efectuate nu au avut un caracter ocazional.

Activitatea economica de exploatare a bunurilor corporale imobile se considera ca a fost inceputa din momentul in care persoana impozabila intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, respectiv din septembrie 2009, luna in care a incasat un avans pentru livrarea apartamentului XX din scara XX a imobilului in cauza.

In perioada supusa inspectiei fiscale, contribuabilul a realizat venituri din activitati autorizate , respectiv deservire bauturi alcoolice si alte produse catre populatie intr-o locatie fixa tip bar, amplasat in XX, str. XXX, nr. XX

In acest caz, trebuie avute in vedere prevederile art. 125', alin. (1), pct.4 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal , unde se prevede ca atunci cand o persoana desfasoara mai multe activitati economice, prin **activitate economica** se intelege toate activitatile economice desfasurate (in cazul de fata si activitatea de deservire bauturi catre populatie si veniturile realizate din tranzactiile imobiliare.)

Persoana impozabila realizeaza la data de 31.10.2009 o cifra de afaceri in suma de XXX lei, care depaseste plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata in suma de 119.000lei (echivalentul a 35.000 euro)

Cifra de afaceri realizata la data de 31.10.2009 in suma de XXX lei este formata din avansuri incasate in baza a doua antecontracte prin care XXX promite sa livreze un apartament din cele ce se vor edifica la mansarda blocului din XX , nrX, bl.XX, scX catre XXX si din veniturile realizate de intreprinderea individuala din activitatea de deservire a bauturilor pentru perioada 01.01.2009-31.10.2009.

Persoana impozabila avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului de scutire, respectiv pana la data de 10.11.2009, devenind platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de **01.12.2009**.

In perioada 01.12.2009-31.12.2012, persoana impozabila a efectuat operatiuni taxabile in valoare totala de XXXX lei, cu o TVA colectata stabilita de organul de inspectie fiscala in suma de **XXXX lei**, aferenta urmatoarelor operatiuni :

- vanzarea a X apartamente, in locatia XXX, sector X,XX, nr.X, bl.XX,scX si X
- incasarea a Xavansuri pentru livrarea ulterioara a X apartamente din cele X amintite la alineatul precedent in perioada 01.03.2010-31.08.2010.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata deductibila pentru activitatea desfasurata de contribuabil, organul de inspectie fiscala a constatat urmatoarele :

- pe perioada 01.01.2008-31.12.2011, contribuabilul nu prezinta documente justificative si contabile, declarand ca a vandut imobilul in care locuia in luna mai 2012 si ca toate documentele au fost pierdute cand acesta s-a mutat
- veniturile declarate de contribuabil la organul fiscal teritorial nu sunt la nivelul achizitiilor de marfa efectuate de catre acesta, potrivit fiselor de cont transmise de furnizori.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea venitului brut realizat de contribuabil prin aplicarea adaosului mediu practicat de contribuabil la marfurile achizitionate de acesta.

Pentru perioada 01.12.2009-31.12.2012, organul de inspectie fiscala a stabilit o baza impozabila taxabila in suma de XXX lei, calculata prin aplicarea procedului sutei marite la suma de XXX lei, reprezentand contrapartida obtinuta de intreprinderea familiala (comerciant cu amanuntul) din partea beneficiarilor.

Aferent bazei impozabile, organul de inspectie fiscala a stabilit o taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de **XXX lei** (conform anexei XX), calculata prin aplicarea cotei standard de 19%, respectiv 24%, in vigoare la data exigibilitatii taxei.

In concluzie, XXXX inregistrat cu denumirea : XXX-Intreprindere Individuala, din cumularea celor doua activitati desfasurate datoreaza o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de **XXX lei**, (aferente unei baze impozabile in suma de XXX lei) pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de **XXXX lei** si penalitati de intarziere 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 **persoana impozabila datoreaza o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de XXX lei cu majorarile si penalitatile aferente.**

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 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 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.

Aceeasi 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 reduse de tva se aplica cota standard de 19%, respectiv 24% 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%, si 24% si 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 adăugată „ aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă ca :

1. partile au convenit ca TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării

2. partile nu au convenit nimic cu privire la TVA

b) prin aplicarea procedurii sutei mariteîn cazul în care rezultă ca partile au convenit ca TVA este inclusă în contravaloarea livrării.”

În concluzie , organul de inspecție fiscală a calculat în mod corect taxa pe valoarea adăugată în suma de XXXX lei .

Majorările de întârziere și penalitățile au fost calculate ca măsură accesorie în raport cu debitul.

Pentru considerentele reținute în baza art 211(5) din OG 92/ 2003 R

DECIDE

Respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de XXXX lei ce reprezintă :

- taxa pe valoarea adăugată XXXX lei
- majorări de întârziere tva XXXX lei
- penalități tva XXXX lei

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul XXX în termen de 6 luni de la comunicare.

Ec XXXX
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons jr XXXXX
SEF SERVICIU JURIDIC

VIZAT
ec. XXXXXX
SEF BIROU SOL. CONTESTAȚII