

DECIZIA NR.127/ .09.2010
privind solutionarea contestatiei formulate de D-1 XXXX
cu domiciliul in Sibiu, str. XXXXX, nr.11, sc. D,et.2,ap.48

Directia Generala a Finantelor Publice Sibiu a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 cu solutionarea contestatiei formulate de dl XXXX impotriva Deciziei de impunere nr XXX1/ 28.05.2010 intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala Sibiu, comunicata petentei in data de 03.06.2010.

Contestatia a fost depusa in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R fiind inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr. XXXX/01.07.2010, iar la DGFP Sibiu cu nr XXXX/ 03.08.2010. Contestatia este formulata prin avocat , la dosarul cauzei existand imputernicirea avocatiala in original. Imputernicirea avocatiala a fost depusa la dosarul cauzei in data de 14.10.2010.

Petenta solicita anularea deciziei de impunere nr XXX/ 28.05.2010 si a Raportului de Inspectie Fiscala nr. XXXX/22.02.2010 prin care s-au stabilit urmatoarele debite:

- XXXX lei TVA
- XXXXX lei majorari de intarziere aferente

I. Prin contestatia formulata petenta invoca urmatoarele:

1. Codul fiscal, de la data intrarii in vigoare 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.Incheierea in anii 2007-2010 a mai multor contracte de vanzare- cumparare privind imobile din patrimoniul personal nu constituie activitate economica cu caracter de continuitate , asa cum gresit sustine organul de control.

5. Stabilirea de obligatii fiscale de TVA si majorari de intarziere de catre organul fiscal, pentru vanzarea , in perioada 2007-2009, 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 a majorarilor de intarziere,actele atacate sunt netemeinice si nelegale :

a) – in anul 2007, vanzarea de catre orice persoana a unei constructii sau a terenului era operatiune scutita de taxa , conform art. 141 alin 2, lit f) din Codul Fiscal. Scutirea de taxa a operat si datorita faptului ca” subsemnatul nu am exercitat dreptul de deducere aferent achizitiilor de materiale si prestarilor de servicii, care au concurat la realizarea imobilelor proprietatea mea ...”

b)- organul fiscal a calculat in mod gresit TVA-ul, aplicand cota standard de 19 % asupra pretului declarat in contractele de vanzare-cumparare si efectiv incasat . Procentul corect ce ar fi trebuit aplicat in situatia in care s-ar datora TVA, ar fi procedeul sutei marite.

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

- d-l XXXX a fost invitat in repetate randuri , respectiv prin adresa nr. XXX/16.10.2009, 10771/03.11.2009 si nr. 10950/10.11.2009 de a prezenta organului fiscal documente cu privire la transferul proprietatii imobiliare din patrimoniul personal efectuat in anii 2007,2008 si 2009.

- intrucat d-l XXX nu a prezentat organului fiscal nici un document referitor la tranzactiile imobiliare efectuate , organele de inspectie fiscasla au solicitat Birourilor Notariale sa transmita in copie toate contractele de vanzare –cumparare inscrise in declaratiile informative depuse de acestia.

- Birourile Notariale au transmis catre D.G.F.P Sibiu, Activitatea de Inspectie Fiscala un numar de 22 contracte de vanzare – cumparare pe numele d-l XXX, avand ca obiect tranzactii imobiliare .

- in perioada 15.07.2007-31.07.2007 d-l XXX a efectuat 5 tranzactii imobiliare in calitate de coproprietar- vanzator impreuna cu d-l XXXX, valoarea totala a tranzactiilor imobiliare efectuate impreuna de cei doi vanzatori este in suma de XXXX lei.

- intrucat in contractele de vanzare-cumparare nu se mentioneaza cota de participare ce revine fiecarui vanzator din sumele incasate , in conformitate cu prevederile Codului Fiscal, cota de participare ce revine fiecarui coparticipant la tranzactii este de ½. In consecinta veniturile realizate de d-l XXXX sunt in suma de XXXXX lei.

- potrivit contractelor de vanzare cumparare rezulta ca in anii 2007, 2008, si 2009 d-l XXXXX a realizat venituri din tranzactii imobiliare (vanzarea a 21 apartamente si a unui teren de constructii) in suma totala de XXXXXlei, astfel :

- an 2007 XXXX lei aferente unui nr. de 5 tranzactionari

- an 2008 XXXX lei aferente unui nr. de 13 tranzactionari
- an 2009 XXXXX lei aferente unui nr. de 4 tranzactionari
- intrucat cele 21 apartamente au fost construite in vederea revanzarii, precum si achizitionarea unui teren de constructii si revanzarea acestuia la un interval de timp scurt in scopul obtinerii de venituri, operatiunile derulate de persoana fizica d-l XXXX, intra in categoria activitatilor economice cu caracter de continuitate exemplificata prin frecventa tranzactiilor astfel :
 - an 2007 vinde un nr. de 4 apartamente
 - an 2008 vinde un nr. de 13 apartamente
 - an 2009 vinde un nr. de 4 apartamente
- activitatea economica se considera inceputa in momentul in care persoana fizica XXXXXX intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, sa angajeze investitii si anume incepand cu data de 26.06.2006, data obtinerii primei autorizatii de constructie , autorizatia nr. XXX, eliberata de Primaria mun Sibiu, in vederea executarii lucrarilor de construire pentru mansardare bloc XXX sc B, situat in Sibiu, str, XXXXXnr.1
- operatiunile privind vanzarea de apartamente si a unui teren de constructie derulate de d-l ZZZZ sunt cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata , iar din punct de vedere fiscal au caracter de continuitate
- urmare a incasarii c/ valorii apartamentelor vandute in luna februarie 2007,persoana impozabila d-l XXXXa realizat la data de 28.02.2007 o cifra de afaceri in suma de XXXX lei superioara plafonului de scutire tva.
- ca urmare a depasirii plafonului in data de 28.02.2007 persoana impozabila d-l XXXavea obligatia de a se inregistra ca platitor de tva in regim normal pana la data de 10.03.2007 devenind platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.04.2007.
- intrucat apartamentele construite nu au fost ocupate pana la data vanzarii acestora, tranzactiile imobiliare efectuate reprezinta livrari de constructii noi, operatiuni care nu intra in categoria operatiunilor scutite de tva
- dupa data de 01.04.2007, data de la care devine platitor de tva, persoana fizica XXXX a efectuat un numar de 18 tranzactii imobiliare (17 apartamente si un teren de constructii) tranzactii ce intra in sfera de aplicare a tva. Veniturile realizate din vanzarea celor 17 apartamente si a terenului de constructii sunt in suma totala de XXXX lei si reprezinta baza de impunere din punct de vedere al tva.
- pentru determinarea tva colectata, s-a procedat la calculul acesteia prin aplicarea cotei standard de 19% asupra bazei de impozitare si care reprezinta contravaloarea veniturilor taxabile aferenta perioadei 01.04.2007-31.12.2007.
- intrucat in contractele de vanzare cumparare prin care persoana impozabila transfera dreptul de proprietate al bunurilor imobile se precizeaza termenul de prôt 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 XXXX lei, calculata prin aplicarea cotei de 19 % asupra veniturilor taxabile in suma de XXXX lei aferenta perioadei in care persoana impozabila avea obligatia sa aplice regimul normal de tva (XXXX x 19%)
- concluzionand, tva stabilita suplimentar, datorata de catre persoana impozabila XXXeste in suma de XXXX lei , pentru care datoreaza majorari 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 01.01.2007- 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 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)....”

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.

Aceiasi 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 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) este corecta.

Mentionam ca art **77¹ 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 XXXXX 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.

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

DECIDE

- respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de XXXX lei reprezentand ;
- SXXXXX lei TVA
 - XXXXXXX lei majorari de intarziere aferente

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

Ec XXXXX
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons jr XXXXX
SEF SERVICIU JURIDIC