

DECIZIA NR. 103/ ____/ 07.2010
privind solutionarea contestatiei formulate de XXXXX domiciliati in Sibiu
strXXXXX, nr 45 A, ap 15

Directia Generala a Finantelor Publice Sibiu a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 R cu solutionarea contestatiei formulate de XXXXX si XXXX impotriva Deciziei de impunere nr XXX/ 31.05.2010 intocmita de Activitatea de Inspecie Fiscala Sibiu, comunicata in data de 11.06.2010.

Contestatia a fost depusa in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R fiind inregistrata la organul fiscal cu nr XXXX/ 28.06.2010 iar la DGFP Sibiu cu nr XXX8/ 02.07.2010.

Petenta solicita anularea in totalitate a deciziei de impunere nr XXX/ 31.05.2010 prin care s-au stabilit urmatoarele debite:

- XXXXXlei TVA
- XXXX lei majorari de intarziere aferente

Se solicita deasemenea si anularea dispozitiei de masuri nr XXXX/ 31.05.2010.

I. Prin contestatia formulata petenta invoca urmatoarele:

- mi s-a specificat faptul ca inspectia fiscala are drept scop verificarea platii TVA obtinuta in urma vanzarii imobilelor proprietatea subsemnatului
- considera netemeinice si nelegale actele incheiate intrucat vanzarea de bunuri imobile din patrimoniul personal nu reprezinta activitate economica cu caracter de continuitate prevazuta la art 127 alin 2 din Codul fiscal si in consecinta nu are calitatea de persoana impozabila in scopuri de tva conform art 127 alin 1
- incercarea de a incadra activitatile de vanzare terenuri sau de locuinte , care constituie operatiuni “uno ictu” in categoria celor ce asigura venituri cu caracter de continuitate, asa cum se procedeaza prin dispozitiile pct 3 alin 1 din Normele Metodologice , constituie un surogat , un paleativ, menit sa ascunda formularea deficitara a textului legal.
- nu exista in prezent texte legale eficiente care sa permita impozitarea cu tva a vanzarilor de imobile de catre persoanele fizice, achizitionate sau construite pe cont propriu

- cea mai importanta controversa este cea legata de art 127 CF cu privire la clasificarea vanzarilor de imobile din patrimoniul personal ca civile sau ca acte de comert
- Codul Comercial prevede ca actele care au ca obiect imobile – cladiri sau terenuri- nu sunt considerate acte de comert ele fiind esentialmente civile
- intre codul civil si cel fiscal dispozitiile codului fiscal se aplica in materie fiscala, dar precizarea din norme nu este la nivel egal de lege , ci interpretativ la nivelul normelor metodologice , *caz in care se aplica regula ierarhiei actelor normative, norma metodologica neavand putere sa modifice sau sa adauge la textul codului comercial*
- un alt aspect ambiguu al art 127 al 1 este caracterul de continuitate al activitatilor economice. Clasificarea unei persoane care vinde un imobil ca impozabila, nu poate fi facuta decat dupa explicarea termenului de “continuitate” pentru vanzarile de imobile si alaturi de includerea activitatii de tranzactionare imobiliara ca activitate economica independenta.
- norma 68 alin 2 la art 154 , alin 4 CF defineste termenul ocazional pentru livrari de bunuri/ prestari de servicii ale persoanelor nestabilite in Romania si nu pentru tranzactii imobiliare care au un caracter special
- pentru persoanele fizice exista insa o alta norma care nu permite ca transferul din patrimoniul personal in cel comercial pentru scopul utilizarii in activitati economice sa fie asimilat livrarii de bunuri / prestarii de servicii
- norma 68 adauga la lege definind un concept si nu stabilind un caz, este parte a unui articol care nu are nimic de a face cu tranzactiile imobiliare din patrimoniul personal
- cum norma 68 se aplica pentru livrari de bunuri/ prestari servicii si cum norma 3(1) spune ca transferul din patrimoniul personal in cel comercial in scopul utilizarii pentru activitati economice , nu este o operatiune asimilata unei livrari de bunuri/ prestari de servicii, rezulta ca asimilarea caracterului ocazional cu continuitatea nu se poate aplica pentru tranzactii imobiliare
- obligatia fiscala nu putea fi inregistrata fara formular inainte de 13.03.2007
- reincadrarea din patrimoniul personal in patrimoniul comercial al persoanei nu poate fi facuta in conditiile Codului fiscal valabil pana la 31 decembrie 2009
- activitatile economice desfasurate independent sunt impozitate conform art 41 a) definite conform art 46
- tratamentul fiscal al impozitarii veniturilor la tranzactiile din patrimoniul personal guvernate de art 77¹ cap VIII CF comparat cu cel de impozitare a profitului din activitati independente guvernate de art 46 CF ar necesita corectarea tuturor actelor notariale
- art 153 alin 6 si 7 prevad obligativitatea inregistrarii automate de catre ANAF a celor pe care ii considera platitori de tva conform art 78 CPF
- petenta invoca culpa comuna a autoritatilor locale , ANAF, a notarilor neconsiderand aplicarea penalitatilor posibile decat de la data inregistrarii

persoanei fizice pentru obligatia de a plati tva, pentru fiecare vanzare in parte, iar dupa inregistrarea pentru prima vanzare, deductibilitatea tva sa poata sa se aplice nerestrictiv

- concluzia ce se desprinde din analiza la nivel comunitar este ca legiuitorul roman nu a dorit sa includa in legislatia interna si activitatile cu caracter ocazional, iar caracterul ocazional sau "profesional" ramane o chestiune de fapt care trebuie probata de la caz la caz

II. Prin decizia de impunere ce face obiectul contestatiei , organul de control mentioneaza:

- persoana fizica XXXX impreuna cu sotia XXXX a desfasurat activitate in domeniul tranzactiilor cu bunuri imobile care reprezinta vanzari de apartamente construite cat si vanzari de bunuri imobile dobandite prin cumparare, tranzactii care dpdv fiscal , constituie activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri pentru care persoana fizica XXX impreuna cu sotia XXXX dobandeste calitatea de persoana impozabila din perspectiva tva

- construirea de mansarde pe blocuri de locuinte si inscrierea in cartea funciara a unui numar de 107 apartamente , din care au fost valorificate 105 apartamente, conform documentelor si informatiilor detinute de organele de inspectie fiscala, demonstreaza faptul ca apartamentele nu au fost construite in vederea utilizarii in scopuri personale ,tranzactiile imobiliare efectuate nu au avut un caracter ocazional

- intentia persoanei impozabile XXX de a desfasura activitate economica de exploatare a bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate este considerata de organul de control ca fiind inceputa la data de 18.05.2007 respectiv la data obtinerii primelor autorizatii de construire pentru executarea lucrarilor de construire mansarde pe blocuri cu locuinte (autorizatie nr 525/ 18.05.2007 , nr 526/ 18.05.2007 si nr 529/ 18.05.2007)

- persoana fizica XXX impreuna cu sotia XXX prin operatiunile imobiliare desfasurate are calitatea de persoana impozabila din perspectiva tva cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii sale ca persoana impozabila

- intrucat la data de 31.03.2006 cifra de afaceri realizata este in suma de XXXX lei care depaseste plafonul de scutire de tva de 200.000 lei , persoana impozabila XXX si XXXX 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 aprilie 2006, prin intocmirea si depunerea declaratiei de mentiuni 070 la DGFP Sibiu pentru luarea in evidenta ca platitor de tva. Prin urmare persoana impozabila devine platitoare de tva cu data de **01.10.2007.**

- tranzactiile cu bunuri imobile (dobandite cu titlu de construire si prin cumparare) efectuate de persoana impozabila reprezinta operatiuni impozabile care nu intra in categoria operatiunilor scutite de taxa prevazute de art 141 alin 2 lit f) pct 1-4 din Legea 571/ 2003 coroborat cu pct 37 alin2,4,5 si 6 din HG 44/ 2004.

- in concluzie pentru operatiunile impozabile efectuate in perioada 01.10.2007-31.12.2009, organele de inspectie fiscala au determinat pe baza datelor inscrise in contractele de vanzare cumparare o baza impozabila taxabila in suma de XXXX lei , constituita din contrapartida obtinuta de persoana impozabila vanzatoare din partea cumparatorului la data transferului dreptului de proprietate, avand in vedere si sumele incasate cu titlu de avans anterior transferului dreptului de proprietate.
- s-a determinat tva prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei impozabile 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:

- inspectia fiscala s-a efectuat in baza avizului de inspectie fiscala inregistrat cu nr XXXX/ 30.03.2010

- perioada supusa inspectiei fiscale 01.01.2005- 31.12.2009

- persoana fizica XXXX , “urmare a efectuarii unor tranzactii imobiliare in perioada 01.01.2007- 31.12.2009 a fost supusa unui control inopinat tematic in vederea determinarii starii de fapt fiscale cu privire la activitatea desfasurata”. “Intrucat in urma controlului inopinat efectuat, organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica XXXX a efectuat tranzactii imobiliare impreuna cu sotia XXXXX, pentru care au calitatea de persoana impozabila dpdv al tva, s-a propus efectuarea inspectiei fiscale partiale la persoana impozabila”

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) operatiunile care in sensul art 128- 130 , constituie sau sunt assimilate 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 nr 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 constructibile 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 persoanele 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**.

- Referitor la afirmatia petentei “nefiind un act comercial activitatea de vanzare de imobile , chiar si cu caracter de continuitate, nu poate fi incadrata in tiparul art 127 (2) CF.....” :

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 din punct de vedere 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.

Prevedrile 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 taxei pe valoarea adaugata, articol care confera un domeniu foarte larg de aplicare aTVA , domeniu care cuprinde toate etapele de productie ,

distributie si furnizare de servicii (a se vedea hotararile Curtii in cauza 235/85 Tarile de Jos/ Comisia (1987) ECR 1487 , pct 7 si in cauza 348/ 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 al TVA datorata

Pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa pe valoarea 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 ^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.*

Intrucat dl XXX impreuna cu sotia XXXX in calitate de persoana impozabila care desfasoara activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate nu a solicitat inregistrarea 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 6732/ 31.05.2010 urmeaza a fi solutionata de Activitatea de Inspecție Fiscala Sibiu 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 XXX lei reprezentand:

- XXXXX lei TVA

XXXXX 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 XXXX

SEF SERVICIU JURIDIC