

DECIZIA NR. 195/ .08.2012  
privind solutionarea contestatiei formulate de Dl. XXXXXX  
CNP XXXXXXXX cu domiciliul in XXXX, str. XXXX, nr.XX

Directia Generala a Finantelor Publice XXXX a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 cu solutionarea contestatiei formulate de Dl. XXXXX, impotriva Deciziei de impunere nr XXXX/25.06.2012 intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala XXXX.

Contestatia a fost depusa prin avocat in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R, fiind inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala XXX sub nr.XXX/17.07.2012, iar la DGFP XXX sub nr.XXXX/20.07.2012.

Decizia de impunere a fost comunicata contribuabilului in data de 25.06.2012.

La dosarul contestatiei a fost depusa imputernicirea avocatiala.

Suma total contestata este de XXXXX lei si reprezinta :

- taxa pe valoarea adaugata            XXXXX lei
- majorari de intarziere                XXXXX lei
- penalitati de intarziere                XXXX lei

**I** Prin contestatia depusa , petenta sollicita:

- anulara in totalitate a deciziei de impunere nr. XXXX/25.06.2012 si implicit a Raportului de Inspectie Fiscala nrXXXX/25.06.2012.

Petenta invoca nulitatea actelor atacate pentru urmatoarele considerente :

1. Codul fiscal, de la data intrarii in vigoare din 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 al TVA.

2. Vanzarea de bunuri imobile din patrimoniul personal, in anul 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 in anul 2009, de contracte de vanzare-cumparare de locuinte proprietate personala nu constituie activitate economica cu caracter de continuitate.

4. Pana la data de 01.01.2010, atat Codul fiscal cat si Normele de aplicare a acestuia, in cazul obtinerii de venituri din vanzarea de bunuri imobile de catre persoane fizice, nu a definit notiunea de “ caracter de continuitate “

5. Stabilirea de obligatii fiscale reprezentand TVA si majorari de intarziere de catre organul fiscal, pentru vanzarea , in anul 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 d 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. Sub aspectul calcularii TVA si majorarilor de intarziere,actele atacate sunt netemeinice si nelegale.

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

-in perioada 01.07.2007-31.12.2011, dl XXXX si sotia detin un numar de XX contracte de vanzare cumparare, din care in contractul nr. XXX/29.08.2011 dl. XXXX are calitatea de mandatar si nu de vanzator.

- activitatea desfasurata de XXXX constand in solicitarea si obtinerea unui numar de 2 autorizatii de construire, urmate de construirea a 7 apartamente si o mansarda in locatia XXXX, str. XXX, nr.XX,iar ulterior instrainarea acestora, 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.

- persoana impozabila XXXXX si sotia a desfasurat de o maniera independenta activitate in domeniul exploatarei bunurilor corporale imobile care din punct de vedere fiscal reprezinta activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, pentru care dobandeste calitatea de persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata

- activitatea economica se considera inceputa din momentul in care persoana impozabila intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, respectiv din anul 2007, cand au fost efectuate invstitii pregatitoare si angajate costuri, cu intocmirea documentatiei in vederea obtinerii autorizatiei de construire nr. XXX/23.08.2007, eliberata de primaria XXX pentru executarea lucrarilor de constructii

- operatiunile imobiliare efectuate de persoana impozabila, reprezinta operatiuni impozabile care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata

- persoana impozabila realizeaza la data de 13.08.2009 o cifra de afaceri in suma de XXXX lei, din vanzari de bunuri imobile, depasind plafonul de de scutire tva, in suma de XXXlei , devenind platitor de tva incepand cu data de **01.10.2009**.

- pentru perioada 01.10.2009-31.12.2011, organul de inspectie fiscala a stabilit o baza impozabila totala de XXXX lei ( din vanzarea unui apartament si a unui teren ) si o taxa pe valoarea adaugata in suma de XXX lei, pentru care au fost calculate majorari de intarziere de XXXX lei si penalitati in suma de XXX 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- 31.12.2011

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 respective 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.

Aceasi 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 comerț, sunt operațiuni impozabile dpdv al tva. Exemplu activitățile de interes general prevăzute la art 141 din Codul Fiscal. Notiunea de operațiune impozabilă nu trebuie confundată cu notiunea “taxabilă” dpdv al tva intrucat așa cum rezulta din prevederile art 126 alin 9 din Codul fiscal , operațiunile impozabile pot fi între altele: operațiuni taxabile , 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 doua propoziție 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 Financieel Acties / Staatssecretaris van Financien ( 1989) ECR 1737 , pct 10)

De asemenea , potrivit Hotărârii 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.

“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.”

În sprijinul modului de calcul vine și Decizia nr. 2/2011 a Comisiei fiscale centrale care precizează :

*„.....taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală , republicată , cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează :*

*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 rezulta 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 marite ....în cazul în care rezulta 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 contestatia ca neintemeiata pentru suma de XXXX lei ce reprezinta :

- taxa pe valoarea adaugata        XXXX lei
- majorari de intarziere        XXXX lei
- penalitati de intarziere        XXX lei

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

Ec XXXXXXXX  
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT  
Cons jr XXXXXXX  
SEF SERVICIU JURIDIC