

DECIZIA NR. 165/ .08.2012

privind solutionarea contestatiei formulate de D-na XXXXX si XXXXX cu sediul social in loc. XXXX str. XXX, nr. XX jud. XXXX
CIF XXXXX

Directia Generala a Finantelor Publice XXXX a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 cu solutionarea contestatiei formulate de D-na XXXX, impotriva Deciziei de impunere nr XXXX/27.04.2012 si a Deciziei nr.XXXX/27.04.2012, precum si a Raportului de Inspectie Fiscala nr. XXXX/27.04.2012 intocmite de Activitatea de Inspectie Fiscala XXXXX.

Contestatia a fost depusa, in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R, fiind transmisa prin posta in data de 11.06.2012 si inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala XXXX cu nr XXXX/14.06.2012, iar la DGFP XXXX sub nr. XXXX/19.06.2012.

Decizia de impunere si Raportul de Inspectie Fiscala au fost comunicate contribuabilului in data de 10.05.2012.

Suma total contestata este de XXXXX lei lei si reprezinta :

- taxa pe valoarea adaugata XXXXX lei
- majorari de intarziere tva XXXXX lei
- penalitati tva XXXXX lei
- impozit pe venit XXXX lei
- majorari I/V XXXX lei
- penalitati I/V XXXX lei

I Prin contestatia depusa , petenta solicita:

- anulara in totalitate a deciziei de impunere nr. XXXX/27.04.2010 si XXX/27.04.2012 si a Raportului de Inspectie Fiscala nr. XXXX/27.04.2012

Petenta invoca in sustinerea contestatiei urmatoarele considerente :

- vanzarea imobilelor din patrimoniul personal al persoanelor fizice nu se incadreaza in categoria activitatilor economice , iar includerea lor in in sfera activitatilor economice , incalca principiul certitudinii impunerii instituit de art. 3 din Codul Fiscal.
- pana in data de 01.01.2007 Codul fiscal si Normele de aplicare a acestuia nu includeau in sfera TVA tranzactiile imobiliare
- organul fiscal retine corect starea de fapt fiscala, dar nu tine cont de aceasta cand stabileste debitorul-contribuabil al obligatiei bugetare
- Intreprinderea Individuala are CIF XXXX, a fost infiintata in scopul desfasurarii de activitati cuprinse in Cod CAEN 5520 ” Facilitati de cazare pentru vacante si perioade de scurta durata ” si pentru activitatile desfasurate este inregistrata ca platitor de TVA incepand cu data de 01.02.2010
- persoana fizica XXXX avand cod numeric personal, este cea care in nume propriu si nu in numele Intreprinderii Individuale a efectuat tranzactii imobiliare. In aceste conditii, platitor al TVA aferenta veniturilor din vanzarile imobiliare poate fi realizatorul veniturilor, adica persoana fizica identificata cu CNP si nu XX care nu a efectuat aceste operatiuni.

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, persoana fizica XXXXa efectuat un numar de 10 tranzactii prin 9 contracte de vanzare cumparare constand in :

- * XX apartamente

- * doua cote parti din terenul cladit si nedeclarat de XXX mp

- * un garaj

- imobilele care au facut obiectul tranzactiilor au fost dobandite de catre vanzator prin cumparare.

- avand in vedere numarul de imobile cumparate , repetabilitatea cumpararilor si vanzarilor de imobile la intervale scurte de timp, rezulta ca persoana fizica nu a cumparat imobilele respective in vederea utilizarii in scopuri personale, iar pe de alta parte tranzactiile imobiliare nu au avut un caracter ocazional, scopul cumpararii si vanzarii acestora fiind obtinerea de venituri cu caracter de continuitate.

- tranzactiile efectuate de persoana fizica XXXX reprezinta acte de comert, care din punct de vedere fiscal constituie activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri , pentru care persoana fizica dobandeste calitatea de persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata.

- activitatea economica se considera inceputa din momentul in care persoana fizica intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, respectiv din data de 07.03.2007, cand persoana fizica a instrainat prin vanzare un apartament din mun XXX str. XXXX, sc XX, cartier XXXX, apartament dobandit prin cumparare.

- la data de 31.03.2007 persoana impozabila a realizat o cifra de afaceri in suma de XXX lei, superioara plafonului de scutire de tva 35.000 eur (119.000 lei), 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 10.04.2007, devenind platitor de TVA incepand cu data de **01.05.2007**.

- desi contribuabilul s-a inregistrat in scopuri de TVA la data de 01.02.2011, acesta avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de tva pana in data de 10.04.2007.
- dupa data de 01.05.2007, data la care devine platitor de taxa pe valoarea adaugata, persoana impozabila a efectuat un numar de x tranzactii (x tranzactii cu apartamente dobandite prin cumparare si o tranzactie cu teren de constructii intravilan dobandit prin cumparare)
- pretul de vanzare incasat integral la data transferului dreptului de proprietate pentru bunurile imobile, inscise in contractele de vanzare, reprezinta contrapartida obtinuta de persoana impozabila vanzatoare din partea cumparatorului, in conditiile in care in contractele de vanzare cumparare nu se precizeaza in mod clar ca pretul include si tva si nu sunt insotite de acte aditionale in care sa se mentioneze ca pretul include si tva.
- pentru perioada 01.05.2007-31.12.21, organul de inspectie fiscala a determinat o baza impozabila in suma de XXXXX lei, pentru care datoreaza o **tva de XXXXX lei**
- din data de 08.10.2009 persoana impozabila desfasoara activitate autorizata ” Facilitati de cazare pentru vacante si perioade de scurta durata ”
- in conditiile in care persoana impozabila a devenit platitor de tva incepand cu data de 01.05.2007, anterior datei de 08.10.2009, aceasta avea obligatia de a colecta tva si pentru veniturile realizate in perioada 08.10.2009-31.12.2010, organul de inspectie fiscala stabilind o baza impozabila in suma de XXXX lei, pentru care datoreaza o taxa pe valoarea adaugata in suma de **XXXX lei**, calculata prin aplicarea cotei reduse de 9%, procedeul sutei marite .

In concluzie, organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina persoanei impozabile XXXX, pentru perioada 01.05.2007-31.12.2011 o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de **XXX lei** , pentru care datoreaza majorari de intarziere de **XXX lei** si penalitati de intarziere in suma de **XXX lei**.

Referitor la impozitul pentru veniturile proprii anuale, in anul 2009 organul de inspectie fiscala a stabilit o diferenta suplimentara de venit **XXX lei**, caruia ii corespunde un impozit pe venit in suma de **XXX lei**, pentru care au fost calculate dobanzi in suma de **XXXlei** si penalitati de intarziere 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.

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 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%, 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 livrarii [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 livrarii

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 livrarii.”

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

Referitor la impozitul pentru veniturile proprii anuale , in mod justificat organul de inspectie fiscala a stabilit o diferenta suplimentara de venit net impozabil in suma de XXX lei (fata de cele comunicate prin decizia de impunere anuala), careia ii corespunde un impozit pe venit suplimentar in suma de XXXX lei

Majorarile de intarziere si penalitatile au fost calculate ca masura accesorie in raport cu debitul.

Referitor la afirmatia petentei, ca platitor al tva din tranzactii imobiliare ar fi trebuit sa fie persoana fizica si nu Intreprinderea Individuala, precizam ca obligatiile fiscale, respectiv tva de plata, majorari/dobanzi si penalitati de intarziere, au fost stabilite in sarcina persoanei impozabile XXXX, CIF RO XXX in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Desi petenta s-a inregistrat ca platitor in scopuri de tva la data de 01.02.2011, avea obligatia de a se inregistra ca platitor de tva pana la data de 10.04.2007, devenind platitor incepand cu data de **01.05.2007**, inregistrarea obligatiei de plata a TVA se face pe cod fiscal , nu pe CNP .

Pentru considerentele retinute in 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 XXXXX lei
- majorari de intarziere tva XXXXX lei
- penalitati tva XXXXX lei
- impozit pe venit XXX lei
- majorari I/V XXX lei
- penalitati I/V XXX lei

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

Ec XXXXXX
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons jr XXXXX
SEF SERVICIU JURIDIC

