

DECIZIA NR. 139/ .06.2012
privind solutionarea contestatiei formulate de Dl. XXXX CIF XXXX
domiciliat in XX, str. XXi, nr. X, et.X

Directia Generala a Finantelor Publice XXX a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 cu solutionarea contestatiei formulate de Dl. XXX, impotriva Deciziei de impunere nr XXX30.03.2012 intocmita de Activitatea de Inspecție Fiscala XXXX.

Contestatia a fost depusa in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R, fiind inregistrata la Administratia Finantelor Publice XXX sub nr.XXX/03.05.2012, iar la DGFP XXXsub nr.XXX/11.05.2012..

Decizia de impunere a fost comunicata contribuabilului in data de 06.04.2012.

Suma total contestata este de XXXX lei si reprezinta :

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

I. Prin contestatia depusa , petentul solicita:

- anulara Deciziei de impunere nr XXX/30.03.2012 emisa pe numele altei persoane, XXX , ceea ce duce la nulitatea absoluta a deciziei.

Potentul invoca in sustinerea contestatiei urmatoarele:

- emiterea deciziei de impunere pe numele altei persoane decat cea controlata atrage nulitatea absoluta a acestei decizii
- ca urmare a controlului incrucisat efectuat la SC XXX SRL , in loc sa se verifice cele sesizate “ de mine “ prin masurile dispuse de organele de inspectie fiscala , societatea s-a conformat , dar operatiunile de stornare pentru lucrari efectuate in anii 2005-2006, sunt nelegale , tardive si ineficiente prin trecerea termenului de prescriptie de 3 ani.
- este nereala afirmatia “ In perioada 07.07.2005 si pana in data de 09.11.2007, d-ul XXXXXX, a avut calitatea de asociat si administrator la SC XXX SRL “ , intrucat inca din data de 11.01.2007 nu am mai fost asociat si nici administrator al acestei societati.

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

- ca urmare a sesizarii dl. XXX, organele de inspectie fiscala au solicitat efectuarea unui control incrucisat la SC XXXX SRL

- potrivit constatarilor inscrise in procesul verbal nr. XXX/20.03.2012 efectuat la SC XXXX SRL rezulta urmatoarele :

* Desi SC XXX SRL, a facturat in anul 2012 catre persoana fizica XXXX „, *contravaloarea lucrarilor de constructii montaj aferente imobilului situat in mun. XX, str. XXX nr. XX*”, potrivit facturii nrXX/25.01.2012 in valoare de XXX lei (inclusiv TVA), societatea nu a incheiat un contract de antrepriza cu persoana fizica XXX , nu au fost intocmite devize de lucrari aferente construirii imobilului situat in XX, str. XXX nr. XX

* Societatea a colectat tva aferenta avansurilor incasate si a emis facturi, acestea fiind inregistrate in evidenta financiar contabila a societatii. Ulterior societatea a stornat tva aferenta avansurilor incasate si a emis facturi fiscale, acestea fiind inregistrate in evidenta financiar contabila a societatii, motivul stornarii fiind : „, *proprietarul imobilului este dl. XXXX, conform autorizatiei de construire si procesului verbal de receptie a imobilului in vederea intabularii in Cartea funciara semnat de acesta* ”

* Rezulta faptul ca dl. XXXX a desfasurat activitate economica de exploatare a bunurilor corporale imobile in calitate de persoana fizica , operatiuni care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, respectiv vanzarea a XX apartamente, dobandite cu titlu de construire.

- activitatea economica este considerata inceputa din momentul in care persoana fizica XXX intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, respectiv din anul 2005 (24.08.2005), cand au fost efectuate investitii pregatitoare si angajate costuri cu intocmirea documentatiei in vederea obtinerii autorizatiei de construire nr. XXX/24.08.2005, eliberata de Primaria Municipiului XXXentru solicitant XXX. Autorizatia a fost eliberata pentru executarea lucrarilor de construire locuinta cu regim de inaltime P+2E+M, situata administrativ in munXXX, str. XXX, nr. XXX, in scris in CF XXX. top XXX/2/1/1/a/1/2.

- persoana impozabila avea obligatia declararii inceperii activitatii economice in cursul lunii august 2005.

- solicitarea si obtinerea autorizatiei de construire nr. XXX/24.08.2005, pentru executarea lucrarilor de construire locuinta cu regim de inaltime P+2E+M, situata in XXstr. XXX, nr. XX, in scris in CF XX, nr. top XX/2/2/1/1/a/1/2, din dezmembrarea caruia au fost inscrise in cartea funciara un numar de 8 apartamente si ulterior instrainarea prin vanzare, in perioada 01.01.2006-31.12.2011, a unui numar de Xapartamente edificate, demonstreaza caracterul repetitiv al construirii de imobile cat si faptul ca aceste apartamente nu au fost construite in vederea utilizarii in scopuri personale.

- persoana impozabila realizeaza la data de 31.07.2007 o cifra de afaceri in suma de XXXX lei, care depaseste plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata in suma de 119.000 lei (echivalentul in lei a 35.000 euro la cursul de schimb de la data aderarii)

- 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 10.08.2007, devenind platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.09.2007.

- in perioada 01.09.2007-31.12.2011, persoana impozabila a efectuat XXoperatiuni impozabile in suma totala de XXX lei, din care XXoperatiuni taxabile in suma de XXX lei,

respectiv livrarea a 2 apartamente , ce reprezinta livrari de constructii noi avand in vedere ca livrarea apartamentelor s-a efectuat pana la 31 decembrie a anului urmator primei ocupari.

- intrucat in contractele de vanzare cumparare autentificate sub nr. XX/27.09.2007 si nr. XXX/24.09.2007, prin care persoana impozabila transfera dreptul de proprietate al bunului imobil se precizeaza termenul de *pret de vanzare* fara a mentiona in mod expres ca pretul include si tva, in conditiile in care aceste contracte nu sunt insotite de un act additional in care sa se mentioneze ca pretul include si tva , organul de inspectie fiscala a determinat taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de XXX lei, calculata prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare in suma de XXX lei. (XXX x 19%)

Concluzionand, persoana impozabila xxxxxxxx datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de XXX lei, majorari de intarziere in suma de XXX lei si penalitati de intarziere 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 : 01.01.2006- 31.12.2011.

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca persoana impozabila datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de XXX lei cu accesoriile aferente.

In fapt

Petentul depune in data de 03.05.2012 sub nr. XXX, contestatia la Administratia Finantelor Publice XXX prin care sustine nulitatea absoluta a Deciziei de impunere nr. XXX/30.03.2012, pe motivul ca s-a gresit numele petentului , respectiv XX in loc de XX.

Precizam ca eroarea constatata in emiterea deciziei de impunere atacata a fost remediata de organul fiscal si s-a emis o noua decizie in care s-a inregistrat de aceasta data prenumele petentului in mod corect, aceasta fiind de fapt singura eroare care nu conduce la modificarea celorlate date inscrise in decizie , deci implicit nici la motivul de fapt si temeiul de drept la baza caruia au stat constatările inscrise in raportul de inspectie fiscala intocmit petentului.

Organul fiscal emite din nou, ca urmare a corectarii erorii materiale decizia nr. XXX/11.05.2012,(primita de petent in data de 15.05.2012)cu aceleasi obligatii fiscale : tva XXX lei si obligatii fiscale accesorii in suma de XXX lei, pe care petentul o contesta din nou.

- Referitor la stornarea avansurilor , motivul a fost faptul ca „ *proprietarul imobilului este d-nul xxxxx, conform autorizatiei de construire si procesului verbal de receptie a imobilului in vederea intabularii in Cartea funciara semnat de acesta* ”

In drept, organul fiscal a procedat in conformitate cu prevederile :

- **art.6 si art.7 alin (2)** din OG 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, in care se precizeaza :

art. 6 - „, Exercitarea dreptului de apreciere ”

„ Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza ”

art. 7 - „ Rolul activ ”

(2) „ Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz. ”

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 Financieel 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

"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."

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, exceptie facand contractele de vanzare cumparare in care se precizeaza ca ,, pretul real de vanzare cumparare este in suma decu tva inclus."

"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."

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.”

Ca urmare aplicarea cotei de 19% la baza impozabila care reprezinta contravaloarea veniturilor realizate si incasate (care nu includ tva) este corecta.

Referitor la calitatea de administrator si asociat al SC XXXX SRL , invocat de petent precizam urmatoarele :

- dl. XXXX a avut calitatea de administrator si asociat al SC XXX SRL de la data de 08.07.2005 si pana la data de 09.11.2011, data publicarii Hotararii nr. 1/11.01.2007 a SC XXX SRL, in Monitorul Oficial partea IV, opozabile de la data publicarii acestora in monitorul oficial, in conformitate cu prevederile art.5 din Legea nr. 26/1990, republicata, privind Registrul Comertului.

In concluzie organul de inspectie fiscala a stabilit in mod justificat o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de XXXX lei .

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 XXX lei ce reprezinta :

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

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

Ec XXXX
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons jr XXXXX
SEF SERVICIU JURIDIC

