

DECIZIA NR.220/ .12.2010  
provind solutionarea contestatiei formulate de dl. xxxxxxxxx  
si xxxxxxx

Directia Generala a Finantelor Publice Sibiu a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 cu solutionarea contestatiei formulate de Dl xxxxxxx si xxxxxx, impotriva Deciziei de impunere nr xxxxxxx/ 26.10.2010 intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala Sibiu.

Contestatia a fost depusa in termenul impus de art. 207 din OG 92/ 2003 R fiind inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr xxxxx/16.11.2010, iar la DGFP Sibiu cu nr xxxxx/ 19.11.2010.

Petenta solicita desfiintarea Raportului de inspectie fiscala nr.xxxxxx/26.10.2010, a Deciziei de impunere nr xxxx/ 26.10.2010, a deciziei de instituire a masurilor asiguratorii nr.xxxx/25.06.2010 si a procesului verbal de control xxxx/25.06.2010, cu consecinta inlaturarii obligatiilor de plata a sumelor stabilite :

- xxxxx lei TVA
- xxxxx lei majorari de intarziere si dobanzi
- xxxx lei penalitati de intarziere

**I.** Prin contestatia formulata petenta invoca urmatoarele:

- inainte de anul 2010 legea este neclara si confuza, intrucat nu exista norme metodologice pentru incadrarea persoanelor fizice ca persoane impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.
- actele administrativ- fiscale sunt ilegal emise, fara incadrarea legala si fara indeplinirea procedurilor.
- durata efectuarii inspectiei fiscale, a depasit termenul de 3 luni prevazut la art. 104 alin.(1) din O.G.nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat controlul s-a finalizat pe durata de 11 luni.
- Raportul de inspectie fiscala nu este in conformitate cu formularul prevazut de O.M.E.F nr. 1181/2007, fiind ilegal si nul.
- tranzactiile imobiliare au fost incadrate de notarii publici in baza art. 77<sup>1</sup> din Codul fiscal, care nu prevede obligativitatea unei evidente fiscale conform art.83 alin (3), lit f) din Codul fiscal si respectiv a unei evidente contabile, in baza Legii 82/1991 si OUG 44/2008.
- petentii solicita in conformitate cu prevederile art. 77<sup>2</sup> din Codul fiscal, informarea notarilor publici in vederea depunerii de declaratii 208 rectificative, respectiv rectificarea actului notarial pentru ca pretul sa includa taxa pe valoarea adaugata si conform legii si principiul neutralitatii taxei pe valoarea adaugata intre persoanele impozabile, sa "colecteze" valoarea taxei pe valoarea adaugata inclusa in pret.
- taxa pe valoarea adaugata a fost gresit calculata din urmatoarele considerente:

\* nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata de la data declararii retroactive ca persoana impozabila in scopuri de tva

\* nefolosirea expertizelor Camerei Notarilor Publici pentru valoarea minima a taxei pe valoarea adaugata

\* nu s-a luat in considerare , incasarea de catre notarii publici a tva si la cota de 3%

\* clasificarea incorecta ca impozit pe venit conform art. 77<sup>1</sup> din Codul fiscal, la care sa deduca costurile

\* calculul taxei pe valoarea adaugata potrivit procedurii sutei marite

- ANAF si Guvernul Romaniei au incalcat Legea 571/2003 operand modificari ale acesteia prin ordonante de urgenta nelegale si neconstitutionale.

- art.127 din Codul fiscal defineste persoana impozabila si activitatea economica, ca fiind cea care desfasoara activitatile de la alin. (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.**”

- Codul fiscal, 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.

- 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. h )

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

- in perioada 01.01.2005-31.12.2009, persoanele fizice xxxxx si xxxxx, au efectuat tranzactii imobiliare

- in vederea determinarii situatiei fiscale organele de inspectie fiscala au avut in vedere urmatoarele documente si informatii :

\* documentele prezentate de dl xxxx si xxxx, respectiv xxx de contracte de vanzare cumparare autentificate de notari publici

\* documentele furnizate de Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara Sibiu, respectiv 12 contracte de vanzare cumparare de apartamente al caror obiect il reprezinta transferul dreptului de proprietate pentru apartamente construite si situate in xxx locatii din municipiul Sibiu : str. xxxxx; str.xxx si str.xxxxx

Persoana fizica xxxxx si sotia xxxxx au efectuat in perioada 01.05.2005-31.12.2009, urmatoarele operatiuni care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata ( xxx contracte de vanzare cumparare- constand in xxx apartamente si o casa de locuit ):

- construirea si vanzarea de xxx apartamente situate in locatia municipiului Sibiu, str.xxxxxxxxxx
- construirea si vanzarea de xxxx apartamente situate in locatia municipiului Sibiu, str. xxxxxx
- construirea si vanzarea de xxx apartamente situate in locatia municipiului Sibiu str.xxxxxxxxxx
- construirea si vanzarea unor imobile : xxx apartamente si o casa de locuit

Intentia persoanei impozabile de a desfasura activitate in domeniul exploatarei bunurilor corporale imobile in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate , este considerata ca fiind inceputa din anul 2006 .

- organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea datei la care persoana impozabila, dpdv al tva , a depasit plafonul de scutire si respectiv a datei la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de tva

- intrucat la data de 31.07.2007 cifra de afaceri realizata este in suma de xxxx lei, care depaseste plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata in suma de 35.000 euro ( 119.000 lei ) 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 august 2007* , prin intocmirea si depunerea declaratiei de mentiuni 070 la DGFP Sibiu pentru luarea in evidenta ca platitor de tva..

- persoana impozabila xxxx si sotia xxxxx ar fi trebuit sa fie inregistrata in scopuri de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.09.2007

La determinarea bazei impozabile aferenta operatiunilor taxabile , organele de inspectie fiscala au avut in vedere operatiunile efectuate in perioada 01.09.2007-31.12.2009 , respectiv :

a) – tranzactia imobiliara efectuata de persoana impozabila xxxx si sotia xxxxx ce se incadreaza in categoria operatiunilor scutite de taxa pe valoarea adaugata , reprezinta vanzarea unui imobil vechi ( apartament ), conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr xxxx/03.10.2008

b) – tranzactia imobiliara efectuata de persoana impozabila xxxx si sotia xxxxx ce se incadreaza in categoria operatiunilor taxabile ce reprezinta livrarea de constructii noi : xxx apartamente dobandite cu titlu de construire si a unei case de locuit

c) – data incasarii sumelor cu titlu de avans anterior transferului dreptului de proprietate, in conditiile in care incasarea de avansuri inaintea livrarii de bunuri genereaza exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata de la data incasarii avansului, aceasta fiind anticipata faptului generator.

d) – pretul de vanzare la data transferului dreptului de proprietate , conform contractelor de vanzare cumparare care reprezinte contrapartida obtinuta de persoana impozabila vanzatoare din partea cumparatorului.

e) – cursul de schimp la data efectuarii transferului dreptului de proprietate , conform contractelor de vanzare cumparare, respectiv la data incasarii sumelor cu titlu de avans.

Baza impozabila stabilita de catre organele de inspectie fiscala pentru perioada 01.09.2007-31.12.2009, este in suma de **xxxxxx lei**

- in contractul de vanzare cumparare prin care persoana impozabila transfera dreptul de proprietate al imobilelor , se stipuleaza **pretul de vanzare**, fara a se mentiona in mod expres ca pretul include si tva si in conditiile in care aceste contracte nu sunt insotite de un act aditional in care sa se mentioneze ca pretul include si taxa pe valoarea adaugata . In aceste conditii organul de inspectie fiscala a calculat o taxa pe valoarea adaugata in suma de **xxxx lei** , prin aplicarea cotei standard de 19% asupra veniturilor taxabile (xxxx lei x19% )
- pentru nevirarea taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, persoana impozabila datoreaza majorari de intarziere in suma de **xxxx lei** si penalitati de intarziere de **xxxx lei**
- urmare a faptului ca nu a fost solicitata inregistrarea in scopuri de TVA , persoana impozabila nu beneficiaza de acordarea dreptului de deducere a taxei.

**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 01.01.2005- 31.12.2009
- “persoana fizica xxxx si sotia xxxxx, urmare a efectuarii in perioada 01.01.2005-31.12.2009 a unor tranzactii imobiliare , a fost supusa unui control inopinat in vederea determinarii starii de fapt fiscale cu privire la activitatea desfasurata , intocmindu-se procesul verbal nr xxxx/ 25.06.2010. Intrucat in urma controlului efectuat , organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica xxx si sotia xxxx au calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata 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) 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 **77<sup>1</sup> 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 xxxxxx si sotia 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.

- Referitor la solicitarea dv. de desfiintare a Deciziei de instituire a masurilor asiguratorii nr.xxxx/25.06.2010, precizam ca DGFP Sibiu prin organul specializat de solutionare a contestatiilor nu are competenta materiala de a se pronunta asupra acestui capat de cerere

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

#### DECIDE

- respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de xxxxxxxx lei reprezentand:
  - xxxxx lei TVA
  - xxxxx lei majorari de intarziere aferente
  - xxxx lei penalitati de intarziere

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Sibiu in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT

Cons jr

SEF SERVICIU JURIDIC



