

DECIZIA NR. 341/ .08.2011
privind solutionarea contestatiei formulate de dl. XXXXX
cu domiciliul de corespondenta in Sibiu, str. XXXX, nr.XXX, jud.Sibiu

Directia Generala a Finantelor Publice Sibiu a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 cu solutionarea contestatiei formulate de dl. XXXX, impotriva Deciziei de impunere nr XXXX/02.06.2011, intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala Sibiu, primita de petent in 20.06.2011.

Contestatia a fost depusa prin avocat in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R fiind inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr.XXX/05.07.2011, iar la D.G.F.P Sibiu sub nr. XXXX/11.07.2011.

La dosarul cauzei a fost depusa imputernicirea avocatiala in original.

Suma total contestata este de XXXX lei si reprezinta :

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

I Prin contestatia depusa , petenta solicita:

- anulara in totalitate a Deciziei de impunere nr. XXX/02.06.2011, a Raportului de inspectie fiscala nr. XXX/02.06.2011 si a Dispozitiei de masuri nr. XXX/02.06.2011

Petenta solicita anulara actelor mentionate, ca nelegale si netemeinice pentru urmatoarele considerente :

- inspectorii nu au facut nici o cercetare cu privire la cota de TVA aplicabila. ,, Exista situatii in care se aplica o cota de 5 % , altele cu 14 % , iar altele cu 19 % , in unele situatii la momentul respectiv aplicandu-se taxarea inversa.”
- nu exista categorii de hibridi, in sensul ca aceeasi persoana fizica sa fie o entitate identificata prin CNP si aceeasi persoana fizica o alta entitate identificata prin CIF.
- din coroborarea art. 126 alin 1 si art. 127 Cod fiscal, transferul proprietatii imobiliare efectuat de persoane fizice , in perioada de referinta nu a reprezentat o activitate impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata

- in ceea ce priveste referinta in activitatile comerciantilor, pentru ca operatiunile sa fie incadrate in aceasta ipoteza, ar trebui ca acestea sa fie desfasurate de comercianti, respectiv de persoane inscrise in Registrul Comertului.
- pana la data de 31.12.2007, conform art.141 (2) lit. f) Cod fiscal, in vigoare la acea data erau scutite de la plata TVA persoanele care nu si-au dedus sau ar fi avut dreptul sa isi deduca TVA, prevedere care a fost eliminata incepand cu 01.01.2008
- „, subsemnatul nu am construit nici un imobil nou, potrivit art. 141 lit f) din Codul fiscal si nu am efectuat nici o operatiune taxabila in sensul textului de lege mentionat”. Potrivit textului mentionat mansardele nu sunt constructii noi, intrucat nu s-a schimbat structura, natura sau destinatia imobilului vechi, iar valoarea acestuia a fost sporita cu mai putin de 50% din valoarea imobilului.
- obligatia de plata a impozitului de 3 % in cazul vanzarilor de imobile din patrimoniul personal in baza art. 77¹ Cod fiscal nu poate coexista cu obligatia de colectare si plata a TVA in ceea ce priveste transferul proprietatii asupra bunurilor imobile.
- nu a existat anterior anului 2008, pentru persoane fizice, posibilitatea legala de inregistrare fiscala in scopuri de TVA in lipsa unor norme de inregistrare a persoanelor fizice ca platitori de TVA.
- din punct de vedere legal, ANAF avea obligatia legala de a declara din oficiu ca platitor de TVA, persoanele fizice care au realizat tranzactii imobiliare.
- practica ANAF de adaugare a TVA la pretul mentionat in contractele de vanzare cumparare si nu considerarea acestuia ca fiind inclus in preturile mentionate in contractele incheiate intre vanzatorii persoane fizice si cumparatori nu este corecta din punct de vedere juridic.

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 01.01.2006-31.12.2010, persoana fizica XXX a construit in baza a 4 autorizatii de construire eliberate in anul 2006 de Primaria mun. Sibiu un numar de 4 mansarde pe terasa unor blocuri existente, pe care le-a apartamentat rezultand un numar de 12 apartamente .
 - cele 12 apartamente au fost instrainate prin vanzare astfel :
 - * 10 apartamente in anul 2007 (in perioada iunie 2007- octombrie 2007)
 - * 1 apartament in septembrie 2008
 - * 1 apartament in februarie 2010
 - in anul 2008 a cumparat un teren in mun. Alba Iulia pe care la parcelat intentionand a edifica constructii . O parte din acest teren a fost vandut in anul 2010.
- Persoana fizica, XXXX a desfasurat activitate economica in domeniul exploatarei bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri, cu caracter de continuitate, devenind persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.
- persoana impozabila a depasit plafonul de 35.000 euro la data de 30.06.2007, devenind platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.08.2007.
 - toate operatiunile efectuate in perioada 01.08.2007- 31.12.2010, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata . Pentru operatiunile impozabile efectuate

in aceasta perioada, organul de inspectie fiscala a determinat o baza impozabila taxabila in suma de XXXX lei.

- baza impozabila este constituita din contrapartida obtinuta de persoana impozabila vanzatoare din partea cumparatorului la data transferului dreptului de proprietate.
- intrucat in contractele de vanzare cumparare prin care persoana impozabila transfera dreptul de proprietate al imobilelor construite, se precizeaza termenul de pret de vanzare, fara a se mentiona in mod expres ca pretul include si taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care aceste contracte nu sunt insotite de un act aditional in care sa se mentioneze ca pretul include si TVA, organele de inspectie fiscala au determinat taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de **XXXX lei**, calculata prin aplicarea cotei standard asupra pretului stabilit prin contract, respectiv la o baza impozabila taxabila in suma de XXXX lei, aferenta perioadei in care persoana impozabila avea obligatia sa aplice regimul normal de taxa pe valoarea adaugata.

Pentru nevirarea taxei pe valoarea adaugata stabilita ca fiind datorata in suma de XXXX lei, persoana impozabila datoreaza obligatii fiscale accesorii 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;

- perioada supusa inspectiei este 01.01.2006- 31.12.2010

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.

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

In acest caz taxa pe valoarea adaugata a fost determinata prin aplicarea procedeeului sutei marite.

“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 livrării [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 livrării

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 livrării.”

- Referitor la solicitarea petentei de a aplica cota redusa de TVA de 5%

Cota redusa de 5% prevazuta la art.140 alin (2¹) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal coroborat cu HG 44/2004 punct.23 alin (9) si (10) *„se poate aplica de vanzatordaca cumparatorul va prezenta o declaratie pe proprie raspundere , autentificata la notar, din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile”*

De aici rezulta ca aplicarea cotei reduce de TVA este optionala intrucat legiuitorul foloseste sintagma „ se poate aplica de vanzator ” . In cazul in care petenta era inregistrata ca platitor de TVA putea aplica cota redusa de TVA cumparatorului daca erau indeplinite conditiile legale.

Nefiind inregistrata ca platitoare de TVA petenta nu putea aplica o facilitate referitoare la TVA(cota redusa)

Precizam ca aplicarea oricarei facilitati este optionala . Ca urmare organul fiscal nu putea fi obligat sa aplice o facilitate fiscala in relatia dintre doi contribuabili.

- Referitor la afirmatiile petentei ca aceeasi persoana fizica nu poate fi o entitate identificata prin CNP si prin CIF , precizam urmatoarele :

- la intocmirea Deciziei de impunere s-a avut in vedere Ordinul XXX/2009 privind modelul si continutul unor documente si formulare utilizate in activitatea de inspectie fiscala , unde se precizeaza :

Informațiile din conținutul formularului "Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale" se vor completa după cum urmează:

1. "Datele de identificare ale persoanei fizice" va cuprinde:

1.1. "Numele și prenumele" - se va completa cu numele, inițiala tatălui și prenumele persoanei fizice verificate.

1.2. "Cod numeric personal/Număr de identificare fiscală", definit conform prevederilor din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se completează astfel, după caz:

- a) pentru persoanele fizice, codul numeric personal atribuit potrivit legii speciale;
- b) pentru persoanele fizice care nu dețin cod numeric personal, numărul de identificare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

2. "Cod de înregistrare fiscală" - se completează în situația în care persoanei fizice i-a fost atribuit acest cod de către organul fiscal competent pentru activitățile economice desfășurate.

În concluzie, organul de inspecție fiscală a calculat în mod corect taxa pe valoarea adăugată în suma de XXXXX lei.

Majorările de întârziere și penalitățile au fost calculate ca măsură accesorie în raport cu debitul.

- Referitor la contestarea Dispoziției de măsuri nr. XXXX/02.06.2011, soluționarea acesteia aparține organului fiscal emitent.

Pentru considerentele reținute în baza art 211(5) din OG 92/ 2003 R

DECIDE

Respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de XXXX lei ce reprezintă :

- XXXX lei taxa pe valoarea adăugată
- XXXX lei majorări de întârziere taxa pe valoarea adăugată
- XXXX lei penalități de întârziere TVA

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Sibiu în termen de 6 luni de la comunicare.

Ec XXXXXX
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons jr XXXXXX
SEF SERVICIU JURIDIC