

DECIZIA NR. 96/ .07.2010  
privind solutionarea contestatiei formulate de  
d-I XXXXXXXXXX  
cu domiciliul in Sibiu, str.D. XXXXXX nr.58,ap.1

Direcția Generală a Finantelor Publice Sibiu a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 R cu solutionarea contestatiei formulate d-I XXXXX si d-na XXXXXX, impotriva Deciziei de impunere nr.XXXXX/19.05.2010 emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala Sibiu.

Contestația a fost formulată în termenul impus de art 207 din OG 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala , fiind înregistrată la DGFP Sibiu sub nr.21069/18.06.2010.

Decizia de impunere nr. 6192/19.05.2010 si Raportul de Inspectie Fiscala au fost comunicate domnului XXXXXXX in data de 26.05.2010, conform adresei de inaintare nr.6191/19.05.2010.

Suma total contestata este de XXXXX lei si reprezinta ;

- XXXXX lei TVA stabilit suplimentar
- XXXXX lei majorari de intarziere TVA

I Prin contestatia depusa , petenta solicita:

- anulara deciziei de impunere 6192 / 19.05.2010 si a Raportului de Inspectie Fiscala nr.XXXXX / 19.05.2010 prin care s-a stabilit suplimentar un TVA in suma de XXXX lei si majorari de intarziere de XXXXX lei.

- anulara Dispozitiei nr.XXXXX/19.05.2010 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Petenta invoca in sustinerea contestatiei urmatoarele:

- cele 35 tranzactii efectuate in perioada 01.01.2007-31.12.2009 avand ca obiect apartamente, reprezinta vanzarea locuintelor proprietate personala rezultate ca urmare a dezmemdrarii imobilelor proprietate comuna in devalmasie.
- actele administrativ fiscale atacate sunt netemeinice si nelegale 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 mobile din patrimoniul personal devin persoane impozabile din punct de vedere al TVA.

2. Vanzarea de bunuri imobile din patrimoniul personal, in anii 2007-2009, 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 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 au definit notiunea de " caracter de continuitate "

5. Stabilirea de obligatii fiscale de TVA si majorari de intarziere de catre organul fiscal, pentru vanzarea , in perioada 2006-2009, de locuinte proprietate personala , incalca doua principii de fiscalitate : cel al certitudinii impunerii si cel al eficientei prevazute de art.3 alin.1 lit.b si c din Codul fiscal.

6. Incadrarea de catre organul fiscal a operatiunilor de vanzare de locuinte 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. Vanzarea de bunuri imobile in perioada 2006-2009 am efectuat-o fiind sot si sotie si nu comercianti.

8. Sub aspectul calcularii TVA si majorari de intarziere, actele atacate sunt netemeinice si nelegale.

**II.** In decizia de impunere ce face obiectul contestatiei, organul de control mentioneaza la cap. " Motivul de fapt " urmatoarele :

Activitatea desfasurata din exploatarea bunurilor corporale imobile, respectiv edificarea unui numar de 36 de apartamente si vanzarea unui numar de 35 apartamente, reprezinta activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, pentru care persoana fizica XXXXX si sotia, XXXXX, devine persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata.

Urmare a incasarii a patru avansuri, respectiv suma de XXXX lei la data de 15.05.2008, suma de XXXXX lei la data de 19.06.2008, suma de XXXX lei la data de 07.07.2008 si suma de XXXXX lei la data de 17.07.2008, persoana impozabila, inregistreaza o cifra de afaceri in suma totala de XXXXXX lei, superioara plafonului de scutire TVA, de 35.000 euro ( 119.000 lei – echivalentul in lei la cursul de schimb la data aderarii )

In contractele de vanzare-cumparare prezentate de contribuabil, prin care se transfera dreptul de proprietate al imobilelor construite si valorificate de XXX si sotia XXXXXX se precizeaza termenul de pret de vanzare, care nu include taxa pe valoarea adaugata. Organele de inspectie fiscala au determinat taxa pe valoarea adaugata in suma de XXXXX lei, calculata prin aplicarea cotei de 19 % asupra bazei impozabile in suma de XXXXXX lei, aferenta perioadei in care persoana impozabila avea obligatia sa aplice regimul normal de taxa pe valoarea adaugata ( XXXXX x 19 % )

Pentru nevirarea taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de XXXXX lei au fost calculate majorari de intarziere in suma de XXXX lei.

**III.** Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de persoana fizica, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele :

Referitor la suma totala de XXX lei : reprezentand taxa pe valoarea adaugata XXXX lei si majorari de intarziere in suma de XXXXX lei aferente taxei pe valoarea adaugata , organul de solutionare a contestatiilor este investit sa se pronunte daca, pentru tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 01.01.2007-31.12.2009 constand in vanzari de apartamente noi, persoana fizica XXXXXX datoreaza taxa pe valoarea adaugata in conditiile in care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire fara a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

**In fapt**, persoana fizica XXXXXXXX in baza a 3 autorizatii de constructie : nr.XXX.08.2007 ; nrXXX/23.07.2008 ; 898/08.08.2008 eliberate de Primaria municipiului Sibiu, a efectuat lucrari de constructii, din care a rezultat un numar de 36 apartamente.

Referitor la considerentele invocate de petenta la punctele 1,2,3,4 si 5 din contestatie, facem precizarea ca prin operatiunile pe care le-a desfasurat in perioada 2006-2009 persoana fizica XXXXX dobandeste calitatea de persoana impozabila care desfasoara activitate economica de exploatare a bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

**In drept**, notiunile de activitate economica si persoana impozabila, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata sunt definite in Titlul VI din Codul Fiscal astfel :

\* art,125<sup>1</sup> alin.(1), pct.18 din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal in care se precizeaza : “ *Persoana impozabila are intelesul art.127 alin.(1) si reprezinta persoana fizica, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si **orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica** ; “*

\* art. 127 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, in care se precizeaza : “ *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. “*

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal : “ *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 “*

Prevederile art. 127 alin (2) din Codul fiscal reprezinta transpunerea in legislatia nationala a dispozitiilor art.9 alin.(1) a doua propozitie din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, articol care confera un domeniu foarte larg de aplicare a TVA, domeniu care cuprinde toate etapele de productie, distributie si furnizare de servicii. De asemenea, potrivit hotararii Curtii 186/89 ( W.M van Tiern v Staatssecretaris van Financien ) punctul 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 caracter de continuitate.

Utilizarea in Codul Fiscal a unei notiuni precum “ comerciant ” astfel cum aceasta este definita de Codul comercial, nu este necesara, intrucat Codul fiscal defineste si utilizeaza, in vederea determinarii regimului TVA, notiuni precum “ persoana impozabila “ , “ operatiuni impozabile “ si “ activitate economica “ In aceste conditii, definitiile 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 persoanele 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**.

Desi legiuitorul a modificat art.127 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal , in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2010, contribuabilul avea obligatia respectarii acestui articol in forma existenta la data la care a desfasurat activitati economice.

In perioada 01.01.2006- 31.12.2009 persoana fizica XXXX a vandut un numar de 35 apartamente noi, realizand venituri din tranzactii imobiliare in suma de XXXXXXXX lei .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile realizate de persoana fizica XXXXXXXX si sotia, XXXXXXXX reprezinta operatiuni cu caracter economic care nu sunt scutite de de taxa pe valoarea adaugata si pentru care contribuabilul avea obligatia de a

se inregistra ca platitor de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile in decursul unui an fiscal.

In urma verificarii contractelor incheiate si a sumelor incasate, organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica XXXX a depasit plafonul de scutire TVA prevazut la art.152 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal in luna iulie 2008 si devine platitoare de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.09.2008

potrivit alin. (6) al art. 152 din Codul fiscal :

*(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 19.05.2010, se retine ca persoana impozabila XXXX Xsi sotia, XXXX a depasit plafonul de scutire in luna iulie 2008, avand obligatia de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.09.2008.

Avand in vedere ca pana la data efectuării inspectiei fiscale, persoana fizica XXXXX si sotia XXXXX nu se inregistrase ca platitor de taxa pe valoarea adaugata conform prevederilor art.152 alin.(6) din Codul fiscal se retine ca **in mod legal organele de inspectie fiscala au calculat taxa pe valoarea adaugata in suma de XXXX lei** “ pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii “, respectiv incepand cu data de 01.09.2008, cand persoana avea obligatia de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana la 31.12.2009 data finalizarii perioadei verificate.

**Referitor la accesorii** in suma de **XXXXX lei**, aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de XXXXX lei se retine ca stabilirea in sarcina contestatoarei de majorari de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Referitor la cele mentionate de petenta ca organul fiscal a calculat in mod gresit taxa pe valoarea adaugata, considerand ca avansurile incasate in baza contractelor de vanzare – cumparare intra in cifra de afaceri precizam urmatoarele :

Avansurile reprezinta operatiuni taxabile ce intra in cifra de afaceri ce serveste drept referinta la determinarea plafonului de scutire de taxa pe valoarea adaugata in conformitate cu urmatoarele prevederi legale :

- art.152,alin.(2) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal,cu modificarile si completarile ulterioare

*“(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:*

*a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125 1 alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;*

*b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”*

*Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

ART. 134<sup>2</sup>

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;

#### **Referitor la modul de calcul al taxei pe valoarea adaugata datorata**

Pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa pe valoarea 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. 140alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile ulterioare , in forma aplicabila incepand cu 01.01.2008

“ 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 reduse “

In contractele de vanzare-cumparare prin care se transfera dreptul de proprietate al bunurilor imobile, pentru care persoana impozabila avea obligatia emiterii de facturi, se precizeaza termenul de *pret de vanzare* care nu 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 si avand in vedere ca baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din ceea ce reprezinta contrapartida obtinuta de persoana impozabila vanzatoare din partea cumparatorului . Organul de inspectie fiscala a aplicat corect cota de 19 % asupra bazei impozabile realizata in perioada in care persoana impozabila avea obligatia sa aplice regimul normal de tva, pe cand procedul “sutei marite “ asa cum este prevazut la pct.23 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal , este doar o operatiune de determinare a sumei de plata a taxei in conditiile in care pretul de vanzare include si taxa pe valoarea adaugata.

Referitor la solicitarea petentei de anulare a Dispozitiei nr.XXXX/19.05.2010 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, facem precizarea ca acest capat de cerere a fost solutionat prin Decizia nr.X23.06.2010 emis de Activitatea de Inspectie Fiscala Sibiu.

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

DECIDE

- respinge contestatia ca neantemeiata pentru suma de de XXXXX lei ce reprezinta ;
  - XXXXXX lei TVA
  - XXXXX lei majorari de intarziere TVA

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Alba Iulia in termen de 6 luni de la comunicare .

Ec. XXXXXX  
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT  
Cons.jr. XXXXX  
SEF SERVICIU JURIDIC