

DECIZIA NR.147 / .09.2010
privind solutionarea contestatiei formulate de D-l XXXXXX
domiciliat in Selimbar, str. XXXXX, nr. 207, 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 XXXXX impotriva Deciziei de impunere nr XXXXX/ 29.07.2010 si a Raportului de Inspecție Fiscala nr.XXXX/29.07.2010 intocmite de Activitatea de Inspecție Fiscala Sibiu, comunicate petentei in data de 02.08.2010.

Contestatia a fost depusa in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R fiind inregistrata la Activitatea de Inspecție Fiscala sub nr. XXXXX/31.08.2010, iar la DGFP Sibiu cu nr XXXXX/ 09.09.2010. Contestatia este formulata prin avocat , la dosarul cauzei existand imputernicirea avocatiala in original.

Petenta solicita anularea deciziei de impunere nr XXXX/ 29.07.2010 prin care s-au stabilit urmatoarele debite:

- XXXX lei TVA
- XXXX lei majorari de intarziere aferente

I. Prin contestatia formulata petenta invoca urmatoarele:

Pe fondul cauzei:

- decizia de impunere si Raportul de Inspecție Fiscala au la baza interpretari si aplicari gresite a prevederilor Codului fiscal si ale Codului de procedura fiscala
- Art . 127 alin.2 a Codului fiscal prevede ca : „ In intelesul 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. „
- vanzarea de terenuri efectuata de o persoana fizica , nu se incadreaza in categoriile de activitati economice prevazute de text iar, includerea acestora in sfera activitatilor

economice prin analogie , ar incalca principiile impunerii reglementate de art.3 C fiscal , printre care cel al „ certitudinii impunerii ”

- tratamentul fiscal al impozitarii venitului la tranzactiile din patrimoniul personal prevazute de art 77¹ Cod fiscal nu poate coexista cu obligatia de colectare si plata a tva in ceea ce priveste transferul proprietatii asupra bunurilor imobile

- cu privire la clasificarea vanzarilor de imobile ca civile sau ca acte de comert , Codul comercial la art.3 si 4 nominalizeaza expres faptele de comert, iar printre acestea nu se regasesc cele care au ca obiect „ vanzarea imobilelor „

- actele contestate si obligatia de plata a TVA si accesoriile stabilite incalca prevederile art.141 alin.2 lit f din Codul fiscal conform carora este scutita de TVA :

„ Livrarea de catre orice persoana a unei constructii , a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi , a unei parti a acesteia sau a unui teren construitibil ”

- asa cum art. 77¹ cap VIII din Codul Fiscal, nu prevede obligativitatea retinerii TVA , rezulta ca cererea de plata a TVA catre bugetul de stat este abuziva si incorecta si retroactiv ar crea pierderi persoanei fizice care nu era obligata la plata TVA.

- in cazul in care persoana fizica ar fi obligata la plata TVA, aceasta ar trebui prin reancladrare sa beneficieze de regulile art 77 indice 2 din Codul Fiscal , astfel ca Statul Roman prin ANAF s-ar imbogati fara o justa cauza.

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

- pentru determinarea starii de fapt fiscale cu privire la tranzactiile imobiliare efectuate, d-l XXXXX a fost invitat la sediul organului de inspectie fiscala conform invitatiilor inregistrate sub nrXXXX/220/16.11.2009 si nr. XXX/04.03.2010 transmise prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire , prin care i-au fost solicitate documente privind operatiunile de transfer al proprietatii imobiliare din patrimoniul personal in conformitate cu prevederile art.56 alin (1) si (2) din OG 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicat cu modificarile si completarile ulterioare.

- in perioada 01.01.2005-31.12.2009, persoana fizica XXXX a efectuat urmatoarele operatiuni imobiliare :

a) operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a tva si pentru care persoana fizica nu devine persoana impozabila , respectiv instrainarea prin schimb a unui teren arabil in anul 2005 si vanzarea la data de 15.02.2008 a unui numar de noua terenuri de constructie .

b) operatiuni care intra in sfera de tva si pentru care persoana fizica dobandeste calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata , respectiv instrainarea prin schimb a unui teren de constructie si vanzarea unui teren arabil si a 12 terenuri de constructii.

Intrucat persoana fizica XXXX a instrainat prin schimb un teren de constructie si a vandut 12 terenuri de constructie si un teren arabil, rezulta ca a desfasurat activitate in domeniul exploatarei bunurilor corporale imobile in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

- persoana fizica XXXXX a desfasurat activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate pentru care dobandeste calitatea de persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata .
- de asemenea constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.
- intentia persoanei impozabile de a desfasura activitate economica de exploatare a bunurilor corporale imobile in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate este considerata ca fiind inceputa in cursul anului 2007, respectiv la data de 23.05.2007, data incheierii contractului de dezmembrare si schimb autentificat sub nr. 497/23.05.2007.
- persoana impozabila avea obligatia declararii inceperii activitatii economice inca din anul 2007.
- in luna iulie 2007, persoana impozabila a realizat o cifra de afaceri in suma de XXX lei, reprezentand venituri din vanzarea de imobile-terenuri de constructii , superioara plafonului de scutire de tva 35.000 euro / 119.000 lei
- intrucat la data de 31.07.2007 depaseste plafonul de scutire de tva de 35.000 euro , persoana impozabila XXXX 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.
- organul de control a concluzionat ca persoana impozabila XXXXX*devine platitor de tva cu data de 01.09.2007.*
- inspectia fiscala a vizat tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 01.09.2007-31.12.2009 (perioada verificata ca baza de impunere pentru tva)
- pentru operatiunile impozabile efectuate in perioada 01.09.2007- 31.12.2009, organele de inspectie fiscala au determinat pe baza datelor inscrise in contractele de vanzare cumparare o baza impozabila taxabila in suma de XXXX lei, constituita din contrapartida obtinuta de persoana impozabila vanzatoare din partea cumparatorului la data transferului dreptului de proprietate, avand in vedere si sumele incasate cu titlu de avans anterior transferului dreptului de proprietate, in conditiile in care incasarea de avansuri inaintea livrarii, genereaza exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata de la data incasarii avansului, fiind anticipata faptului generator , in conformitate cu prevederile art. 134² alin. (2) lit. b) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.
- intrucat in contractele de vanzare cumparare prin care persoana impozabila transfera dreptul de proprietate al bunurilor imobile se precizeaza termenul de prèt de vanzare , care nu include si taxa pe valoarea adaugata si aceste contracte nu sunt insotite de un act aditional in care sa se mentioneze ca pretul include si tva , s-a determinat tva colectata in suma de 130.541 lei prin aplicarea cotei de 19 % 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 tva (XXXX x 19%)
- concluzionand, tva stabilita suplimentar ca fiind datorata de catre persoana impozabila Schuster Wilhelm este in suma de XXXX lei aferente unei baze de impunere in suma de 687.058 lei, pentru care datoreaza majorari 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 din perspectiva TVA este 01.09.2007- 31.12.2009

- “persoana fizica XXXXX, urmare a efectuarii in perioada 01.09.2007- 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/ 29.06.2010. Intrucat in urma controlului efectuat , organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica XXXXX are 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 de imobile-terenuri arabile/constructii, 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 de imobile-terenuri arabile/constructii 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

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.

Aceasi 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, 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 reduse.”

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

Mentionam ca art **77¹ 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 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 deductie a taxei.

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 de XXXXX lei reprezentand:

- XXXXX lei TVA
- XXXXX lei majorari de intarziere aferente

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

Ec XXXXXX
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons jr XXXXX
SEF SERVICIU JURIDIC