

DECIZIA NR. 167/ .07.2012

privind solutionarea contestatiei formulate de DIXXXXXXXXX
cu domiciliul in XXX, str. XXX, nr. XX, CNP XXXX

Directia Generala a Finantelor Publice XXX a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 cu solutionarea contestatiei formulate de Dl. XXXX, impotriva Deciziei de impunere nr XXX17.05.2012, si a Raportului de Inspectie Fiscala nrXXX17.05.2012 intocmite de Activitatea de Inspectie Fiscala XXX.

Contestatia a fost depusa prin avocat, in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R, fiind inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala XX cu nr XX/15.06.2012, iar la DGFP XXXsub nr. XXX/20.06.2012.

Decizia de impunere si Raportul de Inspectie Fiscala au fost comunicate contribuabilului in data de 17.05.2012. La dosarul contestatiei a fost depusa imputernicirea avocatiala in original.

Suma total contestata este de XXXXX lei lei si reprezinta :

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

I Prin contestatia depusa , petenta solicita:

- anulara in totalitate a deciziei de impunere nrXXX/17.05.2012 si implicit a Raportului de Inspectie Fiscala nr. XXX/17.05.2012

Petenta invoca nulitatea actelor atacate 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 imobile 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 imobile 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 a definit notiunea de " caracter de continuitate "

5. Stabilirea de obligatii fiscale reprezentand TVA si majorari de intarziere de catre organul fiscal, pentru vanzarea , in perioada 2007-2009, de imobile din patrimoniul personal , incalca doua principii de fiscalitate : cel al certitudinii impunerii si cel al eficientei prevazute de art.3 alin.1 lit.b si d din Codul fiscal.

6. 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. f)

7. Sub aspectul calcularii TVA si majorarilor de intarziere,actele atacate sunt netemeinice si nelegale.

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 01.07.2007-31.12.2011 dl XX si sotia XXXX au efectuat un numar de XX tranzactii imobiliare prin care transfera dreptul de proprietate a Xapartamente si X boxe (pivnite) dobandite cu titlu de construire.

- persoanele fizice au solicitat si obtinut de la primaria XXX o autorizatie de construire, pentru constructia unui imobil P+2E+M, situat in municipiul XX, str. XXXti,nr. XX

- persoanele fizice au construit imobilul in coproprietate (cota ½) cu dl. XXX si sotia XXX

- constructia imobilului a fost finalizata la data de 10.10.2007, asa cum rezulta din procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor inregistrat la Primaria XX sub nr. XX din data de 10.10.2007.

- cumpararea terenului pentru constructii, construirea imobilelor apartamente, dezmembrarea imobilului edificat, incasarea de sume cu titlu de avans, demonstreaza faptul ca aceste imobile nu au fost construite in vederea utilizarii in scopuri personale, iar pe de alta parte tranzactiile imobiliare nu au avut caracter ocazional.

- intrucat in perioada verificata persoanele fizice XXX si sotia XXX au desfasurat activitate economica cu caracter de continuitate , acestea sunt persoane impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata

- intentia persoanei impozabile de a desfasura activitate economica de exploatare a bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, este considerata inceputa la data de 14.09.2006, cand a fost obtinuta autorizatia de construire a imobilelor.

- persoana impozabila realizeaza la data de 30.09.2007 o cifra de afaceri in suma de XXX lei, care depaseste plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata in suma de 119.000 lei (echivalentul 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 10.10.2007, devenind platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de **01.11.2007**.
- la determinarea bazei impozabile aferente operatiunilor impozabile taxabile, organul de inspectie fiscala a avut in vedere operatiunile efectuate in perioada 01.11.2007-31.12.2011.
- in perioada mai sus mentionata s-a determinat o baza impozabila in suma de XXXX lei pentru urmatoarele operatiuni :

* livrarea unui numar de 4 apartamnte impreuna cu boxele aferente acestora, care reprezinta constructii noi, in conditiile in care persoana impozabila a prezentat documente justificative din care sa rezulte, data semnarii de catre beneficiar a procesului verbal de receptie definitiva a constructiilor incheiat la data de 10.10.2007, care constituie data primei ocupari.

* 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, fiind anticipata faptului;ui generator.

* pretul de vanzare de la data transferului dreptului de proprietate inscris in contractele de vanzare cumparare care reprezinta contrapartida obtinuta de persoana impozabila vanzatoare din partea cumparatorului.

* cursul de schimb pentru determinarea contravalorii in lei a pretului de vanzare, respectiv a sumelor incasate du titlu de avans

Pentru perioada 01.11.2007-31.12.2011, persoana impozabila XXX si sotia XXXXX datoreaza o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de XXXlei (aferente unei baze impozabile in suma de XXX lei) , majorari de intarziere in suma de XXX lei si penalitati de intarziere 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 01.01.2007- 31.12.2011

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 respective 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

livrării efectuate de către orice persoană impozabilă de construcții, părți ale acestora și terenurile pe care acestea sunt construite, precum și a oricărui alt teren.

Aceeași lege a prevăzut că *scutirea nu se aplică* pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă aceasta este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

De la **1 iunie 2002 până la 31 decembrie 2006**, când nu exista nici o scutire de TVA și definițiile activității economice și a persoanei impozabile nu erau modificate față de cele în vigoare în prezent, era clar că persoana fizică devenea persoană impozabilă pentru orice vânzare de bunuri care nu erau utilizate în scopuri personale sau care nu erau realizate ocazional.

În cursul anului 2007, așa cum am precizat mai sus, art 141 alin 2 lit f) din Codul fiscal prevedea că scutirea de TVA nu se aplică pentru persoanele care livrează clădiri noi sau terenuri construibile în situația în care au dedus TVA sau ar fi avut dreptul să deducă TVA pentru operațiunile respective.

Din coroborarea textelor de lege, rezultă că persoana, inclusiv persoana fizică, care ar fi avut drept de deducere este persoana care devine impozabilă, deoarece realizează operațiuni supuse taxei, chiar dacă nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA.

Definițiile existente la art 126 alin 9 și art 127 alin 1 și 2 din Codul Fiscal sunt suficiente pentru stabilirea regimului TVA aplicabil tranzacțiilor efectuate de persoane fizice, nefiind necesară utilizarea complementară a unor definiții din Codul comercial și nici amendarea acestuia din urmă pentru a fi posibilă taxarea operațiunilor imobiliare efectuate de persoane fizice **în calitate de persoane impozabile**.

Trebuie avut în vedere că operațiunile impozabile din perspectiva TVA nu sunt doar cele ce constituie fapte de comerț. Sfera de aplicare a taxei, astfel cum reiese din prevederile fiscale în materie, este mult mai largă, astfel că operațiuni care nu sunt considerate din punct de vedere al Codului comercial ca fiind fapte de comerț, sunt operațiuni impozabile dpdv al TVA. Exemplu activitățile de interes general prevăzute la art 141 din Codul Fiscal. Noțiunea de operațiune impozabilă nu trebuie confundată cu noțiunea “taxabilă” dpdv al TVA întrucât așa cum rezultă din prevederile art 126 alin 9 din Codul fiscal, operațiunile impozabile pot fi între altele: operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele de TVA prevăzute la titlul VI, operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere, operațiuni scutite fără drept de deducere.

Prevederile art 127 alin 2 reprezintă transpunerea în legislația națională a dispozițiilor art 9 alin 1 a doua propoziție din Directiva 2006/ 112/ CE privind sistemul comun al TVA, articol care conferă un domeniu foarte larg de aplicare a TVA, domeniu care cuprinde toate etapele de producție, distribuție și furnizare de servicii (a se vedea hotărârile Curții în cauza 235/ 87 Stichting Uitvoering Financiële Acties / Staatssecretaris van Financien (1989) ECR 1737, pct 10)

De asemenea, potrivit Hotărârii Curții în cauza 186/ 89 (W. M. van Tiem v Staatssecretaris van Financien) pct 18, în conformitate cu principiul neutralității sistemului TVA, **termenul de exploatare se referă la toate operațiunile, oricare ar fi forma juridică a acestora**, efectuate în scopul obținerii de venituri, având 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.

“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 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.”

In concluzie , organul de inspectie fiscala a calculat in mod corect taxa pe valoarea adaugata in suma de XXXXX lei .

Majorarile de intarziere si penalitatile 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 XXX lei lei ce reprezinta :

- taxa pe valoarea adaugata XXXX lei

- majorari de intarziere tva XXXX lei

- penalitati tva XXXX lei

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

Ec XXXXXX
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons jr XXXXX
SEF SERVICIU JURIDIC