

## **DECIZIA 35/ .03.2010**

### **privind solutionarea contestatiei formulate de DI. XXXXX, domiciliat in Sibiu, str XXXXXX nr.11**

Directia Generala a Finantelor Publice Sibiu a fost investita in baza art 209 din OG 92/2003 R cu solutionarea contestatiei formulate de dl XXXXXXXX impotriva Deciziei de impunere nr.XXXXX14.01.2010 si a Raportului de inspectie fiscala ne.XXXX14.01.2010 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Sibiu.

Contestatia a fost depusa in termenul impus de art 207 din OG 92/2003 R, fiind inregistrata la DGFP Sibiu cu nrXXXX/15.02.2010, iar dosarul complet al contestatiei sub nr.XXXXX/22.02.2010.

Petenta confirma primirea deciziei de impunere contestata in data de 18.01.2010.

Suma contestata este de XXXXX lei si reprezinta :

- XXXXX lei TVA
- XXXXX lei majorari de intarziere aferente

**I.** Prin contestatia depusa petenta solicita anulara TVA suplimentara in suma de XXXXX lei si a majorarilor de intarziere de XXXXX lei, stabilite ca urmare a tranzactiilor imobiliare efectuate in perioada 01.06.2008-30.06.2009, din urmatoarele considerente :

- organele de control au stabilit faptul ca vanzarea de bunuri imobile au caracter de continuitate , desi legislatia in domeniu la data respectiva era neclara si ambigua, neexpli-candu-se ce se intelege prin caracterul de continuitate al tranzactiilor imobiliare,neexistand o procedura unitara care sa lamureasca si sa sprijine in intelegerea corecta a prevederilor legale, persoanele aflate intr-o astfel de situatie
- incadrarea acestor operatiuni desfasurate de persoanele fizice in sfera de aplicare a tva vine in contradictie cu celelalte prevederi ale Codului Fiscal privitoare la impozitul pe venit datorat de persoanele fizice

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

- valorificarea unui numar de 14 apartamente noi care nu reprezinta locuinta proprietate personala, reprezinta activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, exceptie prevazuta la pct.3 din Normele metodologice de aplicare a prevederilor art.127, alin. (2) din Legea 571/2003.
- achizitionarea de apartamente noi, urmata de vanzarea acestora reprezinta activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, pentru care persoana fizica XXXXX impreuna cu sotia XXXXX devine persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata.
- avand in vedere ca apartamentele vandute sunt bunuri detinute in coproprietate, respectiv sot/sotie, iar livrarea acestora, ca bunuri detinute in coproprietate, nu este o

decizie independenta a unuia dintre sotii, fiind necesare acordul si semnatura celuilalt pentru efectuarea livrarii, coproprietarul XXXXX a actionat in numele asocierii si nu in nume propriu. Prin urmare, plafonul prevazut la art. 152, alin.(1) din Codul fiscal pentru determinarea existentei obligatiei de inregistrare a persoanei fizice XXXXX in scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal este analizat la nivelul asocierii XXXXX impreuna cu sotia XXXXXX

- operatiunile imobiliare efectuate de catre persoana fizica XXXXXXe impreuna cu sotia XXXXXX, in calitate de persoana impozabila in sensul art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, care constau in achizitionarea de apartamente noi si ulterior vanzarea unui numar de 14 apartamente care nu au fost utilizate in scopuri personale, **din punct de vedere fiscal au caracter de continuitate** atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale.

- persoana fizica XXXXXXXXXXXXX, prin operatiunile pe care le-a desfasurat, respectiv achizitionarea de imobile noi in luna noiembrie si decembrie 2007, incasarea de avansuri in cursul anului 2008, respectiv valorificarea in cursul anului 2008 a unui numar de 14 apartamente, are calitatea de persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii sale ca persoana impozabila

- incasarea unor avansuri in anul 2008 anterior incheierii contractelor de vanzare-cumparare demonstreaza intentia persoanei impozabile de a revinde aceste imobile, respectiv de a desfasura activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Prin urmare, intentia de a desfasura activitate economica de exploatare a bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate este considerata ca fiind inceputa de la data incasarii primului avans, respectiv de la data de 25.02.2008.

- activitatea economica desfasurata de d-nul XXXXX impreuna cu sotia, in calitatea de persoana impozabila, din exploatarea bunurilor corporale, respectiv achizitionarea de apartamente noi in vederea revanzarii in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, reprezinta operatiune impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata

- apartamentele valorificate au fost dobandite in luna noiembrie si decembrie 2007 (terenul si constructia), acestea fiind neocupate pana la data livrarii care s-a realizat in cursul anului 2008, pana la data de 31.12.2008, tranzactiile imobiliare efectuate reprezinta livrari de constructii noi, operatiune care nu intra in categoria operatiunilor scutite de taxa in conformitate cu prevederile art.141, alin.(2), litera f), punctul 1- 4 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal coroborat cu punctul 37 alin.(4) si (5) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003.

- intentia persoanei fizice de a desfasura activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate se considera ca fiind inceputa de la data de 25 februarie 2008 ce reprezinta data incasarii primului avans, procedandu-se la determinarea plafonului de scutire de taxa pe valoarea adaugata, proportional cu perioada de la infiintare respectiv de la data de 25 februarie 2008 (fractiunea de luna considerandu-se o luna calendaristica intreaga) pana la sfarsitul anului 2008, in conformitate cu prevederile art.152 alin.(1), (2), (4) si (5) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, astfel :

1.plafon de scutire anual.....**35.000 Euro ;**  
2.plafon de scutire determinat proportional cu perioada cuprinsa de la momentul in care se considera inceputa activitatea economica si pana la sfarsitul anului.....**32.083 Euro ;**

(35.000 Euro : 12 luni x 11 luni)

3.contravaloarea in lei (la cursul de schimb la data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana) a plafonului de scutire determinat proportional cu perioada de la data de incepere a activitatii pana la sfarsitul anului (rotunjit la urmatoarea mie), 32.083 euro x 3.3817 lei/euro .....**108.495 lei**

- persoana impozabila depaseste plafonul de scutire in luna aprilie 2008 cand intocmeste un numar de patru contracte de vanzare-cumparare, astfel ca la data de 30.04.2008 cifra de afaceri realizata cumulata este in suma de XXXXX lei (XXXX lei cifra de afaceri realizata la 31.03.2008 + contravaloarea contractelor de vanzare-cumparare incheiate in luna aprilie in suma de XXXX), persoana impozabila XXXXXX nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului de scutire, respectiv 10 mai 2008, prin intocmirea si depunerea declaratiei de mentiuni 070 la D.G.F.P. Sibiu pentru luarea in evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, astfel cum se prevede in art.152, alin.(6) din Legea nr.571/2003, privind codul fiscal, actualizat cu modificarile si completarile ulterioare.

**Urmare a celor constatate, din perspectiva taxei pe valoarea adaugata, d-nul XXXXXXX in calitate de persoana impozabila care desfasoara activitate economica de exploatare a bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate devine platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.06.2008.**

- pentru activitatea economica desfasurata cu caracter de continuitate, persoana impozabila XXXX si sotia XXXX nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, conditie necesara pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii.

Astfel, prin neindeplinirea acestei conditii necesare, esentiale si anume inregistrarea in scopuri de TVA, persoana impozabila supusa inspectiei fiscale este decazuta din drepturile conferite de aceasta conditie cu privire la deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata.

- veniturile realizate din exploatarea bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, determinate conform contractelor de vanzare-cumparare prezentate de contribuabil sunt in suma totala de XXXXX lei, din care suma de:

-XXXXXX lei reprezinta avansuri incasate in luna februarie si martie 2008 care au determinat calculul cifrei de afacerii pentru obligatia de inregistrare in scopuri de TVA;

-XXXXXX lei reprezinta contravaloarea contractelor de vanzare cumparare incheiate in luna aprilie 2008, care au determinat calculul cifrei de afacerii pentru obligatia de inregistrare in scopuri de TVA;

-XXXXX lei reprezinta avansuri incasate in perioada in care persoana impozabila avea obligatia sa aplice regimul normal de taxa pe valoarea adaugata;

-XXXXX lei reprezinta contravaloarea contractelor de vanzare-cumparare incheiate si incasate in perioada in care persoana impozabila avea obligatia sa aplice regimul normal de taxa pe valoarea adaugata;

-XXXXXX lei reprezinta venituri incasate, cu termen de plata scadent ulterior incheierii contractului de vanzare cumparare, conform datelor precizate in contractul de vanzare-cumparare la care urmeaza sa se efectueze ultima plata, pentru care persoana impozabila avea obligatia sa aplice regimul normal de taxa pe valoarea adaugata.

- pretul de vanzare mentionat in contractele de vanzare-cumparare nu include si taxa pe valoarea adaugata, organul de inspectie fiscala a determinat taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de XXXXX lei, calculata prin aplicarea cotei de 19 % asupra veniturilor taxabile in suma de XXXX lei realizate in perioada in care persoana impozabila avea obligatia sa aplice regimul normal de taxa pe valoarea adaugata (XXXXXX lei x 19 %).

- taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar datorata de catre persoana impozabila XXXXXXX, urmare a controlului efectuat, este in suma de XXXXX lei aferenta unei baze de impunere in suma de XXXXX lei, pentru care datoreaza majorari de intarziere in suma de XXXXX lei.

**III.** Avand in vedere sustinerile partilor, documentele aflate la dosarul cauzei, legislatia in vigoare in perioada controlata, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele :

- din raportul de inspectie fiscala incheiat ce sta la baza emiterii Deciziei de impunere contestate se deduc urmatoarele:

- inspectia fiscala s-a efectuat in baza Avizului de inspectie inregistrat la DGFP Sibiu- Activitatea de Inspecție Fiscală cu nr.1XXXX/17.12.2009

- persoanele fizice XXXX si XXXXXXXX urmare a efectuării unor tranzacții imobiliare in perioada 01.01.2008-31.12.2008 au fost supuse in perioada 14-16 decembrie 2009 unui control inopinat in vederea determinării stării de fapt fiscale cu privire la activitatea desfasurata.

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca activitatea desfasurata intra sau nu in sfera de aplicare a TVA, respectiv daca veniturile obtinute din vanzarea imobilelor au sau nu caracter de continuitate.

In drept sunt aplicabile pentru perioada ( 01.01.2008-31.12.2008 ) prevederile :

- art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal coroborat cu punctul 2, alin.(1) si (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.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)operatiunile 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 mentionate sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor,ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neancadrarea 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 alin. 1, 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 alin. 2 din Legea 571/2003

«(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”;

“(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii 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.

Potrivit prevederilor legale citate se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare , care au caracter de continuitate , constand in vanzarea de terenuri si constructii ,altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila , indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA. Deci persoanele fizice care efectuiaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile devin persoane impozabile din perspectiva TVA , deoarece realizeaza fapte de comert asa cum prevede si Codul Comercial.

Cumpararea si valorificarea unui numar de 14 apartamente care nu reprezinta locuinta proprietate personala,nefiind folosite in scopuri personale, reprezinta activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate. Intentia persoanei fizice de a desfasura activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate cat si momentul inceperii acestei activitati a fost determinata de organul de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile pct.66 alin.2 din HG 44/2004 care precizeaza :

“ In aplicarea art.153 alin.1 din Codul Fiscal, activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/ sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice. “

In speta data activitatii economice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate se considera inceputa din momentul in care persoana impozabila XXXXXXXXX si XXXXXXXX are intentia in baza elementelor obiective sa efectueze o asemenea activitate si anume incepand cu luna noiembrie si decembrie 2007,cand persoana fizica achizitioneaza imobilele construite in municipiul Sibiu, str XXXXXXXX , nr 48, bloc A,B,C

Incasarea unor avansuri in anul 2008 anterior incheierii contractelor de vanzare-cumparare demonstreaza intentia persoanei impozabile de a revinde aceste imobile, respectiv de a desfasura activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Prin urmare, intentia de a desfasura activitate economica de exploatare a bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate este considerata ca fiind inceputa de la data incasarii primului avans, respectiv de la data de 25.02.2008.

Referitor la afirmatia petentului ca cele doua persoane sunt entitati juridice distincte precizam faptul ca apartamentele cumparate si vandute in coproprietate respectiv sot/sotie iar livrarea acestora ca bunuri detinute in coproprietate nu poate fi o decizie independenta a unuia dintre sotii,fiind necesare acordul si semnatura celuiilalt pentru efectuarea vanzarii, deci coproprietarul XXXXX a actionat in numele asocierii si nu in nume propriu.

Ca urmare plafonul prevazut la art.152 alin.1 din Codul Fiscal pentru determinarea existentei obligatiei de inregistrare in scopuri de TVA conform art.153 a fost analizat la nivelul asocierii conform :

- art. 125 alin.1 pct.18 din Legea 571/2003 R “ Persoana impozabila are intelesul art.127 alin.1 si reprezinta persoana fizica , grupul de persoane , institutia publica , persoana juridica,precum si orice alta entitate capabila sa desfasoare o activitate economica. “

- art.127 alin. 9 din Legea 571/2003 R “ Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizatii fara personalitate juridica este considerat persoana impozabila separata pentru acele activitati economice care nu sunt desfasurate in numele asocierii sau organizatiei respective “

Avand in vedere ca persoana impozabila XCXXXXXX nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA conform art.153 ali. (1),(2),(4)din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal , organul de inspectie fiscala a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA din oficiu, in conformitate cu prevederile art 153 alin.(7) din Legea 571/2003 care precizeaza :

*“In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin.(1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu.”*

Inregistrarea din oficiu in scopuri de TVA a fost solicitata a se efectua pentru d-nul XXXXXX ca persoana desemnata sa reprezinte familia pentru activitatea de vanzare a bunurilor imobile detinute in coproprietate, in conformitate cu prevederile art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

In concluzie, raportat la prevederile legale de mai sus pentru activitatea economica desfasurata in perioada 01.06.2008-30.06.2009 constand in cumpararea si vanzarea a 14 apartamente, persoana fizica XXXX impreuna cu sotia XXXXXX au actionat in numele asocierii iar din punct de vedere fiscal au calitatea de persoana impozabila al TVA cu toate obligatiile ce decurg din aceasta calitate.

Referitor la aspectul contestat de petenta cu privire la modul cum organele de inspectie fiscala a determinat taxa pe valoarea adaugata aferenta vanzarilor de imobile, ce au facut obiectul contestatiei , respectiv au aplicat cota de 19% la sumele specificate in contracte , acestea fiind sume brute incasate de vanzator,nu nete care sa constituie baza de impozitare pentru calcul TVA.

Fata de sustinerea petentei, organul de solutionare a contestatiei precizeaza ca in contractele de vanzare-cumparare prin care se transfera dreptul de proprietate al bunurilor imobile, pentru care persoana impozabila avea obligatia emiterii facturi, se precizeaza termenul de *pret de vanzare* care nu include si taxa pe valoarea adaugata. 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, cota de 19% a fost aplicata in conformitate cu urmatoarele prevederi legale :

- art.134<sup>1</sup>, alineatul (3) din Lgea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in care se precizeaza:

*”Pentru livrarile de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt indeplinite formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator.”;*

- art.140, alineatul (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in care se precizeaza:

*”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.”;*

- punctul 23. din H.G. nr.44/2003 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003, in care se precizeaza:

*”Norme metodologice:*

*23. (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduce asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.*

*(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $19 \times 100/119$  în cazul cotei standard și  $9 \times 100/109$  sau  $5 \times 100/105$  în cazul cotelor reduce, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”;*

DECIDE

- respinge contestatia ca neantemeiata pentru suma de XXXXXX lei reprezentand :

- XXXXXX lei TVA
- XXXXXX lei majorari de intarziere aferente

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

Ec XXXXXX  
DIRECTOR COORDONATOR

VIZAT  
Cons jr XXXXXXX  
SEF SERVICIU JURIDIC