

DECIZIA NR.280/ .12.2012

privind solutionarea contestatiei formulate de d-na XXXXX  
CNP XXXX, domiciliata in loc. XXXX, str.XXXX, nr.XX, judXXXX

Directia Generala a Finantelor Publice XXXX a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 cu solutionarea contestatiei formulate de d-na XXXX, impotriva Deciziei de impunere nr XXX/13.11.2012, si a Raportului de Inspecție Fiscala nr XXX/13.11.2012 intocmite de Activitatea de Inspecție Fiscala XXX.

Contestatia a fost depusa, in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R, fiind inregistrata la Activitatea de Inspecție Fiscala XXX cu nr XXX/27.11.2012, iar la DGFP XXX sub nr. XXX/04.12.2012. Decizia de impunere si Raportul de Inspecție Fiscala au fost comunicate contribuabilului prin posta cu confirmare de primire in data de 16.11.2012. Suma total contestata este de XXX lei si reprezinta majorari de intarziere TVA.

I Prin contestatia depusa , petenta solicita:

- anulara in totalitate a Deciziei de impunere nr. XXX/13.11.2012 si a Raportului de Inspecție Fiscala XXX/13.11.2012, invocand nulitatea actelor respective

Petenta invoca in sustinerea contestatiei urmatoarele:

- vanzarea imobilelor constructii ori terenuri agricole din patrimoniul personal al persoanelor fizice , nu se incadreaza in categoriile de activitati economice expres prevazute de textul legal si nici in sfera activitatilor economice
- stabilirea de obligatii fiscale de tva si majorari de intarziere incalca principiul certitudinii impunerii instituit de art.3, alin.1, lit b) si d) din Codul fiscal
- nu am desfasurat acte de comert prevazute de codul comercial,iar activitatea desfasurata nu constituie profesia mea, motiv pentru care calificarea acesteia ca si comerciant este gresita.
- din punct de vedere al calculului TVA, acest mod de calcul nesocoteste prevederile pct.23 al 2 din Normele de aplicare al codului fiscal, potrivit caruia, in cazul in care partile nu au prevazut nimic cu privire la TVA inseamna ca TVA este inclusa in contravaloarea vanzarii
- la calculul datoriei bugetare constand in accesorii aferente TVA, nu s-a tinut seama de faptul ca, contractul de vanzare-cumparare nr. XX/05.06.2008 avand ca obiect imobilul din XXX, str. XX nr. XX a fost resolutionat prin Conventia incheiata sub nrXXX de la data de

03.03.2009, iar efectul juridic al rezoluționării contractelor îl constituie desființarea totală, atât pentru viitor cât și pentru trecut.

**II.** Prin decizia de impunere ce face obiectul contestației și raportul de inspecție fiscală ce stă la baza emiterii acesteia, organul fiscal menționează următoarele;

- perioada verificată 01.01.2007-31.12.2011
- în perioada 05.02.2007-17.12.2008 persoana fizică a efectuat transferul dreptului de proprietate asupra unui număr de XX terenuri pentru care au fost autentificate XXX contracte de vânzare cumpărare și XXX contracte de schimb

Dobândirea de terenuri, atât prin schimb cât și prin cumpărare, iar ulterior înstrăinarea acestora prin vânzare demonstrează :

- terenurile au fost dobândite în scopul revanzării, respectiv al obținerii de venituri cu caracter de continuitate

- caracterul continuu al vânzării de imobile în scopul obținerii de venituri, întrucât tranzacțiile imobiliare nu pot fi încadrate ca fiind efectuate ocazional

Activitatea economică se consideră începută din momentul în care persoana fizică intenționează să desfășoare o astfel de activitate, respectiv din luna februarie 2007, când a realizat primele venituri din vânzarea unor imobile teren

Veniturile realizate din exploatarea bunurilor corporale imobile provin din desfășurarea unei activități independente în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, care intră în categoria activității economice, fapt pentru care persoana fizică dobândește calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

La data de 31.05.2007, persoana impozabilă a realizat o cifră de afaceri în sumă de XXXX lei, care depășește plafonul de scutire de taxă pe valoarea adăugată în sumă de 119.000 lei, având obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului de scutire, respectiv până la data de 10.06.2007. În aceste condiții persoana impozabilă devine platitor de TVA începând cu data de **01.07.2007**.

După data de 01.07.2007 persoana impozabilă a efectuat următoarele operațiuni :

**a) operațiuni scutite fără drept de deducere în valoare de XXXX lei**, care reprezintă contravaloarea unui teren cu categoria de folosință arabil, situat în extravilanul municipiului XXX și a cinci terenuri cu categoria de folosință arabile, situate pe teritoriul localității XXXXX

**b) operațiuni taxabile în valoare de XXXX lei**, exceptate de la categoria celor scutite, care reprezintă contravaloarea a 10 terenuri curți construcții, situate în mun. XXX, str. XXXX, nr. XX, înstrăinate în baza contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. XXX/05.06.2008.

În condițiile în care contractul de vânzare cumpărare nr. XX/05.06.2008 a fost rezoluționat la data de 30.03.2009 în baza convenției nr. XXX/30.03.2009, iar imobilele au revenit cu data rezoluționării „din nou” în deplină posesie și proprietate, persoana fizică avea obligația să achite de la data de 25.07.2008 până la data de 25.04.2009 o taxă pe valoarea adăugată de XXX lei, determinată prin aplicarea cotei standard de 19% în vigoare la data exigibilității taxei ( XXXX lei X19% )

In concluzie suma de XXX lei reprezinta TVA stabilita de plata doar pentru perioada 25.07.2008-25.04.2009, astfel ca pentru aceasta perioada au fost calculate obligatiile fiscale accesorii ( majorari de intarziere ) in suma de **XXXXX 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 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

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.

Aceiasi lege a prevazut ca *scutirea nu se aplica* pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia **sau a unui teren constructibil**, 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 constructibile** 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.

“Cota standard este de 19%, 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 marite ....in cazul in care rezulta ca partile au convenit ca TVA este inclusa in contravaloarea livrării.”*

Referitor la contractul de vanzare cumparare nr. XXX/05.06.2008 ce a fost rezolutionat in data de 30.03.2009 in baza conventiei nr. XXX/30.03.2009, organul de inspectie fiscala a determinat in mod justificat o baza impozabila taxabila de XXXX lei, generatoare de TVA in suma de XXX lei, pentru perioada 25.07.2008-25.04.2009, astfel ca la data de

26.04.2009 contribuabilul nu mai datoreaza TVA , ci doar majorari de intarziere pentru perioada mai sus mentionata in suma de XXXXX lei.

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

### DECIDE

Respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de XXXX lei, ce reprezinta majorari de intarziere TVA.

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

Ec XXXXXX  
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT  
Cons jr XXXXX  
SEF SERVICIU JURIDIC