

DECIZIA NR.184/ 07.2012

privind solutionarea contestatiei formulata de Dl. XXXXXXXX si
XXXXX, cu domiciliul procesual ales in XXXX, B-dul XXXXX
nr. XX, ap. XX, jud. XXXX

Directia Generala a Finantelor Publice XXX a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 cu solutionarea contestatiei formulate de Dl. XXX si XXX, impotriva Deciziei de impunere nr XXXX25.05.2012 si a Raportului de Insectie Fiscala nrXXX/25.05.2012 intocmite de Activitatea de Insectie Fiscala XXXX.

Contestatia a fost depusa in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R, fiind inregistrata la Activitatea de Insectie Fiscala XXX cu nr XXX/09.07.2012, iar la DGFP XXX sub nr. XXXX0/12.07.2012.

Decizia de impunere si Raportul de Insectie Fiscala au fost comunicate contribuabilului in data de 14.06.2012, prin posta cu confirmare de primire.

Suma total contestata este de **XXXX lei** si reprezinta : taxa pe valoarea adaugata XXX lei, majorari de intarziere tva XXX lei, penalitati tva XXXlei ; impozit pe venit XXXX lei, majorari de intarziere impozit venit XXX lei si penalitati de intarziere impozit venit XX lei.

I Prin contestatia depusa , petenta sollicita:

- anulara in totalitate a deciziei de impunere nr. XXX/25.05.2012 si implicit a Raportului de Insectie Fiscala nr. XX/25.05.12, precum si a dispozitiei de masuri nr.XXX/25.05.12

Petenta invoca nulitatea actelor atacate pentru urmatoarele considerente :

-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.

- pct. 2 din Norma de aplicare a Codului Fiscal prevede ca nu au caracter de continuitate, 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.

- in sensul art. 127 alin. (2) din 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
- venit cu caracter de continuitate se obtine din inchirierea sau leasingul bunurilor imobile si nu din vanzarea acestora ; deci legatura dintre vanzarea de terenuri sau de locuinte si veniturile cu caracter de continuitate este fortata.
- Codul Comercial prevede ca actele care au ca obiect imobile (cladiri sau terenuri) nu sunt considerate acte de comert, ele fiind acte civile.

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 01.01.2006-30.06.2011 dl XXXX in nume propriu si impreuna cu XXXXau dobandit dreptul de proprietate asupra unor terase de pe blocuri de locuinte in XXX
 - ulterior cei doi coproprietari au obtinut dreptul de construire mansarde pe aceste blocuri prin obtinerea de autorizatii de construire de la Primaria Municipiului XXX
 - in anul 2008 XXX in coproprietate cu XXX si XXX au obtinut autorizatia de construire nr. XXX/06.02.2008 de la Primaria Municipiului XXX pentru executarea lucrarilor de construire –mansarde pe imobilul teren si constructii situate in XXX, str. XXX nr. XXX . Conform incheierii nr. XXX/17.09.2008 emisa de catre OCPI XXX se intabuleaza dreptul de proprietate in favoarea lui XXX si sotia XXXX, XXX si sotia XX si XXX X , in fapt persoanelor care au valorificat cele XX apartamente.
 - in luna septembrie 2009 in baza contractelor de cesiune nr. XXX/17.09.2009 si nr. XXX/24.09.2009 dl XXX si sotia XXX primesc cota parte de XX din drepturile cedentilor XXX si XXXX de a construi un imobil locuinte P+2+M (XX de apartamente)care va fi edificat in loc. XXX, str XXX . Coproprietari ai imobilului construit sunt : XXXX si XXXXin cota de 1/3 si XXXX in cota parte de 1/3
- Construirea de mansarde pe blocuri de locuinte cat si edificarea unui imobil P+2+M, din care au rezultat xx apartamente, valorificate integral prin vanzare precum si incasarea unor sume cu titlul de avans din pretul de vanzare al bunurilor imobile anterior transferului dreptului de proprietate, respectiv al livrarii acestora, demonstreaza faptul ca aceste apartamente nu au fost construite in vederea utilizarii in scopuri personale, iar pe de alta parte tranzactiile imobiliare efectuate nu au avut un caracter ocazional.
- persoana fizica xxx si sotia XXXX a desfasurat activitate de exploatare a bunurilor corporale imobile, care din punct de vedere fiscal, constituie activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri pentru care persoana fizica XXXXX si sotia XXXX dobandeste calitatea de persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata.
 - activitatea economica se considera inceputa din momentul in care persoana impozabila intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, din anul 2006 odata cu incheierea primei conventii cu locatarii unui bloc in vederea edificarii unei mansarde la data de 15.08.2006.

- la data de 16.02.2007, persoana impozabila a realizat o cifra de afaceri in suma de XXX lei, care depaseste plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata de 35.000 euro/ 119.000 lei , avand obligatia sa se inregistreze ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in termen de 10 zile de la atingerea sau depasirea plafonului de scutire, respectiv pana la data de 10.03.2007, devenind platitor de TVA incepand cu data de **01.04.2007**.

- in perioada 01.04.2007-30.06.2011, persoana impozabila a efectuat operatiuni impozabile constand in vanzarea a XX apartamente in locatii diferite dobandite cu titlul de construire, reprezentand livrari de constructii noi

- in contractele de vanzare cumparare prin care persoana impozabila transfera dreptul de proprietate al apartamentelor se precizeaza termenul de *pret de vanzare*, fara a se mentiona in mod expres ca pretul include si taxa pe valoarea adaugata , organele de inspectie fiscala au determinat taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de **XXX lei**, calculata in cota de 24% aplicata la livrarile efectuate in perioada 01.07.2010-30.06.2011 precum si prin aplicarea cotei reduse de 5% pentru un numar de XX contracte de vanzare cumparare. Pentru nevirarea la termen au fost calculate majorari de intarziere in suma de **XXX lei** si penalitati de intarziere in suma de **XXX lei**

Referitor la impozitul pe venituri din alte surse

- organul de inspectie fiscala detine un numar de X conventii cu incheiere de legalizare de semnatura prin care proprietarii apartamentelor din imobilele situate in localitatea XXX str. XXXX nr. X bl.X, sc X; str. XXXX bl XX, nrX, sc X ; str. XX nr. X sc X sc X si str. XXX nr. X bl.X, sc. X si dau acordul ca Dl. XXX in nume propriu si impreuna cu XXX X se substituie in toate drepturile si obligatiile asupra teraselor. Pentru transferul acestor drepturi de proprietate, persoana impozabila a achitat pentru fiecare proprietar sumele de bani mentionate in conventiile in cauza.

- veniturile incasate de proprietarii apartamentelor, in baza conventiilor incheiate intra in categoria veniturilor din alte surse

- pentru sumele de bani platite proprietarilor fiecarui apartament, persoanele fizice in calitate de persoana impozabila care a desfasurat activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate avea obligatia retinerii la sursa a impozitului pe venit prin aplicarea cotei de 16% la data platii veniturilor si virarii acestora pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care a fost retinut

- a fost calculat un impozit pe venit suplimentar (aferezent unei baze impozabile in suma de XXXX lei) in functie de cota de participare , in suma de **XXXX lei**, pentru care persoana impozabila datoreaza majorari de intarziere in suma de **XXX lei** si penalitati de intarziere 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 este 01.01.2006- 30.06.2011

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 si daca persoana impozabila datoteaza impozit pe venituri din alte surse.

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 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 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%, respectiv 24% 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%, respectiv 24% 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 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 maritein cazul in care rezulta ca partile au convenit ca TVA este inclusa in contravaloarea livrării.”

Referitor la impozitul pe venituri din alte surse

- veniturile incasate de proprietarii apartamentelor, in baza conventiilor incheiate, intra in categoria veniturilor din alte surse, reprezentand venituri impozabile in sensul art. 78, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in care se precizeaza :

„ Veniturile din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, prin normele elaborate de Ministerul Finantelor Publice, altele decat veniturile care sunt neimpozabile in conformitate cu prezentul titlu ”

Pentru sumele de bani platite proprietarilor fiecarui apartament, persoanele fizice in calitate de persoana impozabila, avea obligatia retinerii la sursa a impozitului pe venit prin

aplicarea cotei de 16% la momentul platii veniturilor si virarii acestuia pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care a fost retinut, in conformitate cu prevederile art. 79 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in care se precizeaza :

„ Impozitul pe venit se calculeaza prin retinerea la sursa la momentul platii veniturilor de catre platitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut ”

In concluzie, organul de inspectie fiscala a calculat in mod justificat un o taxa pe valoarea adaugat suplimentara in suma de XXXX lei si un impozit pe venit in suma de XXX lei
Majorarile de intarziere si penalitatile au fost calculate ca masura accesorie in raport cu debitul.

Contestatia impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, urmeaza a fi solutionata de Activitatea de Inspectie Fiscala in baza art 209 (2) din OG 92/ 2003 R.

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

DECIDE

Respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de XXXX lei lei ce reprezinta :

- taxa pe valoarea adaugata XXXX lei
- majorari de intarziere tva XXXX lei
- penalitati tva XXX lei
- impozit pe venit XXX lei
- majorari impozit venit XXX lei
- penalitati impozit venit XXXlei

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

Ec XXXX
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons jr XXXX
SEF SERVICIU JURIDIC

Redactat : cons.sup. XXXXX