

EXPUNERE DE MOTIVE

Promovarea acestui act normativ este determinată de necesitatea îndreptării situațiilor apărute în practică din cauza aplicării neunitare a legislației fiscale de către organele fiscale referitoare la impozitarea veniturilor obținute de persoanele fizice din transferul proprietăților imobiliare, opinii care au dus la impozitarea diferită a aceluiași tip de venit obținut de aceeași categorie de contribuabili. Impozitarea veniturilor obținute de către persoanele fizice atunci când acestea acționează ca și un dezvoltator imobiliar, respectiv transferă proprietăți imobiliare, altele decât locuințele utilizate în scop personal, este abordată diferit de organele fiscale competente. Astfel, aceste venituri sunt încadrate fie în categoria veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, fie în categoria veniturilor din activități independente.

În general, practica impozitării acestora a fost aceea de a aplica impozit pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, impozit calculat, reținut și declarat de către notarii publici.

În cadrul H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice date în aplicarea art. 111 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal) se precizează că veniturile din transmiterea dreptului de proprietate sau a dezmembrămintelor acestuia pentru proprietățile imobiliare din patrimoniul afacerii nu se impozitează conform prevederilor stabilite pentru veniturile din transferul proprietății imobiliare din patrimoniul personal, *acestea fiind incluse în categoriile de venituri pentru care venitul net anual se determină pe baza datelor din contabilitate.*

Prin urmare, în baza acestor prevederi legale, veniturile din activitatea desfășurată de către dezvoltatorii imobiliari, persoane fizice, care au fost impozitate ca venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal ar fi trebuit încadrate de la bun început, la venituri din activități independente și impozitate corespunzător.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (aplicabilă pe perioada 1 ianuarie 2004 – 31 decembrie 2015)

ART. 46 Definirea veniturilor din activități independente

(1) *Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.*

(2) *Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii.*

ART. 77¹ Definirea veniturii din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal

(1) *La transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, contribuabilii datorează un impozit care se calculează astfel:*

a) pentru construcțiile de orice fel cu terenurile aferente acestora, precum și pentru terenurile de orice fel fără construcții, dobândite într-un termen de până la 3 ani inclusiv:

- 3% până la valoarea de 200.000 lei inclusiv;

- peste 200.000 lei, 6.000 lei + 2% calculate la valoarea ce depășește 200.000 lei inclusiv;

b) pentru imobilele descrise la lit. a), dobândite la o dată mai mare de 3 ani:

- 2% până la valoarea de 200.000 lei inclusiv;

- peste 200.000 lei, 4.000 lei + 1% calculat la valoarea ce depășește 200.000 lei inclusiv.

Norme metodologice date în aplicarea art. 77¹

ART. 77¹ al.2

Face excepție de la impunere transmiterea dreptului de proprietate sau a dezmembrămintelor acestuia pentru proprietățile imobiliare din patrimoniul afacerii definite conform pct. 41) din normele*

metodologice date în aplicarea art. 48 din Codul fiscal, acestea fiind incluse în categoriile de venituri pentru care venitul net anual se determină pe baza contabilității în partidă simplă.

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (aplicabilă pentru perioada 1 ianuarie 2016 – prezent)

ART. 67 - Definierea veniturilor din activități independente

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii, veniturile din profesii liberale și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

ART. 111 - Definierea venitului din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal

(1) La transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, contribuabilii datorează un impozit care se calculează prin aplicarea cotei de 3% asupra venitului impozabil. Venitul impozabil se stabilește prin deducerea din valoarea tranzacției a sumei neimpozabile de 450.000 lei.

Pct. 33. alin. (2) din normele metodologice date în aplicarea art. 111 din Codul fiscal

(2) (...) Face excepție de la impunere transmiterea dreptului de proprietate sau a dezmembrămintelor acestuia pentru proprietățile imobiliare din patrimoniul afacerii definite conform pct. 7 alin. (8) din normele metodologice date în aplicarea art. 68 din Codul fiscal, acestea fiind incluse în categoriile de venituri pentru care venitul net anual se determină pe baza datelor din contabilitate.

În acest context general, se naște riscul ca veniturile obținute de către dezvoltatorii imobiliari, persoane fizice, care au fost supuse impozitului pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, impozit calculat, reținut la sursă, declarat și plătit de notarii publici, să fie reconsiderate drept venituri din activități independente urmând să fie supuse impozitării în mod corespunzător (cu impozit pe venit în cotă de 16% și contribuții sociale).

O astfel de situație nu ar fi însă corectă, având în vedere inconsecvența în modul de abordare al autorităților fiscale, atât în timp cât și din punct de vedere teritorial. Mai precis, o astfel de reconsiderare nu ar fi corectă, având în vedere următoarele aspecte:

1. O mare parte din persoanele fizice care au realizat operațiuni imobiliare constând în construirea de clădiri și vânzarea acestora, cumpărarea și vânzarea de construcții și terenuri, au fost controlate de organele fiscale competente pentru stabilirea taxei pe valoarea adăugată datorate de aceste persoane. Cu toate acestea, organele fiscale nu au considerat că veniturile sunt obținute din activități independente și nu le-au impozitat corespunzător, considerând corect impozitul reținut de notari asupra transferului proprietății imobiliare din patrimoniul personal. De regulă persoanele fizice care au dezvoltat afaceri imobiliare nu au înființat SRL, SA sau alte forme de entități juridice, nu s-au autorizat nici care persoane fizice, înregistrându-se doar ca plătitori de TVA.

Astfel, organele fiscale nu numai că nu și-au îndeplinit rolul de îndrumare și asistență a contribuabililor, obligații stabilite prin art. 7 din Codul de procedură fiscală și Ordinul nr. 1338/2008 pentru aprobarea Procedurii privind îndrumarea și asistența contribuabililor de către organele fiscale, dar au omis în mod eronat să verifice și alte impozite datorate de persoană fizică, limitându-se doar la TVA. Precizăm că art. 7 alin. (1) din Codul de procedură fiscală stabilește rolul activ al organului fiscal care constă în înștiințarea contribuabilului asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia. Această dispoziție legală a fost avută în vedere și de instanța de judecată în procesul intentat de către jurnalistul Cornel Nistorescu împotriva organelor fiscale cu privire la decizia acestora de a încasa retroactiv TVA pe drepturile de autor precum și obligațiile accesorii aferente. Instanța a apreciat că obligația de înștiințare a contribuabilului cu privire la sarcinile fiscale pe care

contribuabilul trebuie să le suporte reprezintă o transpunere a principiului accesibilității și previzibilității legii, elemente fundamentale ale securității juridice într-un stat de drept și care permit contribuabilului să-și formeze conduita fiscală corespunzătoare, în caz contrar, fiind obligat să suporte consecințele (previzibile) neconformării obligațiilor fiscale. Astfel, înștiințarea contribuabilului asupra obligațiilor ce îi revin, reprezintă o obligație legală prevăzută la art. 7 din Codul de procedură fiscală, iar prin omisiunea de îndeplinire a obligației civile ce îi revenea organului fiscal, aceasta l-a expus pe contribuabil unor consecințe grave (stabilirea unui quantum ridicat al dobânzilor, penalităților și majorărilor, la care contribuabilul nu ar fi fost obligat dacă organul fiscal și-ar fi îndeplinit obligația legală prevăzută la art. 7 din Codul de procedură fiscală).

De asemenea, art. 2 din Anexa 1 a Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1338/2008, stabilește că activitatea de îndrumare și asistență a contribuabililor constă în furnizarea de informații cu caracter general în legătură cu modul în care aceștia trebuie să procedeze pentru a beneficia de un drept fiscal sau pentru a se conforma unei obligații fiscale.

Totuși, autoritățile fiscale nu au sancționat și nu au făcut demersuri pentru întreruperea derulării acestei practici, deși de la bun început aceasta era contradictorie cu prevederile legale din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, potrivit cărora nu intră sub incidența impozitului pe venitul din transferul bunurilor imobile din patrimoniul personal, veniturile obținute din transferul bunurilor imobile din patrimoniul afacerii, caz în care discutăm de desfășurarea unor activități independente.

Organele fiscale au luat la cunoștință de această practică din informațiile furnizate în baza formularului 208 „Declarație informativă privind impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal”. Prin intermediul acestui formular notarii publici comunică organului fiscal o serie de informații privind transferurile de proprietăți imobiliare efectuate prin procedura notarială, inclusiv date referitoare la venitul realizat și impozitul reținut pe fiecare beneficiar de venit. Prin urmare, organul fiscal, în alte situații decât cele în care au efectuat control fiscal, ar fi trebuit să sesizeze numărul mare de tranzacții efectuate de fiecare persoană fizică cu imobile din patrimoniul personal și să ia măsuri pentru a stopa impozitarea veniturilor obținute de acestea potrivit art. 77¹ din Vechiul Cod fiscal (Legea nr. 571/2003), respectiv art. 111 din noul Cod fiscal (Legea nr. 227/2015).

Astfel autoritățile fiscale au manifestat un comportament pasiv vizavi de modul de impozitare a veniturilor obținute de către dezvoltatorii imobiliari persoane fizice.

2. Organele fiscale au emis răspunsuri contradictorii la întrebările adresate de către contribuabili pe tema încadrării veniturilor obținute din vânzarea imobilelor de către dezvoltatorii imobiliari persoane fizice. Pentru a exemplifica, redăm mai jos răspunsul organelor fiscale la câteva adrese ale contribuabililor. În urma unei solicitări (adresă ANAF înregistrată sub numărul 1887560/17.07.2013) în ceea ce privește încadrarea veniturilor obținute de către o persoană fizică din livrarea de bunuri imobile în categoria veniturilor din activități independente, solicitare adresată Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București – Administrația Finanțelor Publice Sector 4, s-a obținut opinia conform căreia astfel de venituri nu reprezintă venituri din activități independente, iar impozitul pe venit se calculează și se plătește în conformitate cu prevederile art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 (venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal), în condițiile în care, autoritățile fiscale aveau cunoștință de faptul că, din punct de vedere al TVA, respectiva persoană fizică avea calitate de persoană impozabilă și avea obligația înregistrării în scopuri TVA. De asemenea, potrivit adresei nr. 36316/15.12.2015 înregistrată la Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice, prin care o persoană fizică solicita opinia organului fiscal în ceea ce privește vânzarea unor apartamente dintr-un imobil construit de persoana în cauză, administrația a confirmat impozitarea veniturilor obținute din vânzarea apartamentelor potrivit art. 77¹ din Codul fiscal în vigoare în anul

2015 (Legea nr. 571/2003). Astfel, conform răspunsului organului fiscal, persoanele fizice care construiesc imobile și apoi le vând (în speță, dezvoltatorii imobiliari persoane fizice) intră sub incidența impozitării veniturilor obținute din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal. Acest răspuns, în ceea ce privește impozitarea veniturilor obținute, a fost oferit de către organele fiscale, deși din perspectiva TVA, acestea au opinat, în baza art. 127 alin. 1)-2) din Legea nr. 571/2003, că persoana fizică care desfășoară o astfel de activitate este considerată persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, deoarece activitatea economică desfășurată se referă la exploatarea bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Pe de altă parte, răspunsul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Brașov (adresă înregistrată sub numărul 2.050/28.03.2016), la solicitarea adresată de către Camera Notarilor Publici Brașov, confirmă faptul că în cazul unui dezvoltator imobiliar persoană fizică, activitatea desfășurată de acesta, în scopul obținerii de venituri, îndeplinește 5 criterii din cele 7 stabilite prin lege (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 7, pct. 3) care definesc activitatea independentă. Drept urmare, un dezvoltator imobiliar persoană fizică, desfășoară o activitate independentă, iar tratamentul fiscal al veniturilor obținute este prevăzut la Titlul IV „Impozitul pe venit” din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Cap. II „Venituri din activități independente”. Potrivit art. 111 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, notarii publici calculează și încasează impozitul aferent veniturilor din transferul proprietăților imobiliare numai în situația în care are loc transferul unor proprietăți imobiliare din patrimoniul personal. Totodată, potrivit punctului 33 alin. (2), din normele metodologice date în aplicarea art. 111 din Codul fiscal, face excepție de la impunere transmiterea dreptului de proprietate sau a dezmembrămintelor acestuia pentru proprietățile imobiliare din patrimoniul afacerii definite conform pct. 7 alin. (8) din normele metodologice date în aplicarea art. 68 din Codul fiscal, acestea fiind incluse în categoriile de venituri pentru care venitul anual se determină pe baza datelor din contabilitate.

În același context, în urma unei adrese a Curții de Conturi (adresă nr. 711811/24.03.2017) către Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din Ministerul Finanțelor Publice, referitoare la tratamentul fiscal privind impozitarea veniturilor obținute de persoane fizice care construiesc și vând în mod repetat imobile, aceste persoane fiind înregistrate sau nu în scopuri de TVA, s-a considerat că în cazul în care persoana fizică desfășoară o activitate de construire a unor imobile în vederea revânzării, sunt întrunite criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente, în această situație persoana fizică obținând venituri din activități independente al căror tratament fiscal este prevăzut la Titlul III „Impozitul pe venit” din Codul fiscal, Cap. II „Venituri din activități independente”.

3. În prezent nu este reglementată o procedură care să fie aplicată în cazul în care organele fiscale reconsideră modalitatea de impozitare a veniturilor obținute de către dezvoltatorii imobiliari persoane fizice din activitatea desfășurată de aceștia, în sensul că aceștia nu datorau impozit pe venitul din transferul bunurilor imobile din patrimoniul personal, ci impozit pe venitul din activități independente. Nu există o procedură de compensare a obligațiilor fiscale datorate (stabilite în urma reconsiderării) cu sumele deja achitate ca urmare a impozitării potrivit art. 111 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal sau potrivit art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, după caz. Astfel, în cazul dezvoltatorilor imobiliari persoane fizice care au plătit impozit pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal de 3% din venitul impozabil (potrivit art. 111 din Legea nr. 227/2015) sau în cuantum de 2% sau 3%, după caz, potrivit art. 77¹ din Legea nr. 571/2003, și care, în urma reconsiderării activității ca activitate independentă, vor avea obligația de a plăti impozit de 16% din venitul impozabil, se poate ajunge la situația unei duble impuneri a aceleiași materii impozabile.

Față de cele expuse mai sus, propunem următoarele măsuri:

1. Anularea diferențelor de impozit pe venit și contribuții sociale aferente, precum și a accesoriilor aferente acestora, stabilite prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului până la data intrării în vigoare a prezentei legi, ca urmare a reîncadrării de către organul fiscal a veniturilor obținute de către dezvoltatorii imobiliari persoane fizice în sfera veniturilor obținute din activități independente.

2. De asemenea, se propune ca în cazul în care, anterior intrării în vigoare a prezentei legi organul fiscal competent a emis dar nu a comunicat decizia de impunere prin care a stabilit obligații de natura celor prevăzute la paragraful 1, acesta să nu mai comunice decizia de impunere iar obligațiile fiscale să se scadă din evidența analitică pe plătitor pe bază de borderou de scădere.

3. Pentru perioada ulterioară intrării în vigoare a acestui act normativ, propunerea este ca organul fiscal să nu reconsidere tratamentul fiscal al veniturilor obținute de către dezvoltatorii imobiliari persoane fizice, până la data intrării în vigoare a prezentei legi și în consecință să nu se mai emită decizii de impunere în acest sens.

Neadoptarea acestor măsuri ar conduce la dubla impozitare a persoanelor fizice care au plătit impozitul pe venit reținut de notari pentru transferul proprietății imobiliare din patrimoniul personal (a cărui bază de calcul era valoarea tranzacției), acestea fiind obligate să plătească și impozitul pe venit (16%) din transferul proprietății imobiliare ca venituri din activități independente și contribuțiile sociale aferente.

Întrucât, astfel cum s-a menționat mai sus, organele fiscale nu au aplicat unitar legislația, și nici Comisia Centrală Fiscală din cadrul MFP nu a fost sesizată pentru a emite o soluție în acest sens, este necesar să fie luate măsuri legislative care să nu aducă prejudicii majore persoanelor fizice care au desfășurat operațiuni imobiliare.

Având în vedere argumentele prezentate mai sus, vă înaintăm pentru dezbateră prezenta propunere legislativă, spre a fi adoptată de Parlamentul României.

Inițiatori

Bogdan HUȚUCĂ - Deputat PNL

Raluca TURCAN - Deputat PNL

RĂCUCI CLAUDIU - PNL
Stefan Icu