



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
Iudețului Bistrița-Năsăud



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

Biroul de soluționare a contestațiilor

Dosar nr 6/75/2011

DECIZIA NR. 55 / 31.10.2011

privind soluționarea contestației depusă de X,
cu domiciliul în loc. Bistrița, str... nr.
la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. ./....2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. .../...2010 (fila 50) în legătură cu contestația formulată de X, cu domiciliul în loc. Bistrița, str. ,,..., nr. ,, CIF

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin Decizia de impunere nr. ./....2010 (filele ...), act prin care s-au stabilit suplimentar obligații fiscale în sumă de **... lei** constând în taxă pe valoarea adăugată de **... lei** (... lei respinsă la rambursare și ... lei rămas de plată) și majorări de întârziere aferente de **... lei**. Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. .../....2010 (filele ..), s-a efectuat inspecție fiscală parțială având ca obiectiv verificarea tranzacțiilor imobiliare efectuate, precum și înregistrarea în termen legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din Codul de Procedură Fiscală-republicat, constatăm că în speță, Direcția Generală a Finanțelor Publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. ./....2010 (filele ...) emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud pentru X, s-au stabilit suplimentar în

sarcina acestuia taxă pe valoarea adăugată în cuantum de lei, respingându-se la rambursare taxa solicitată de lei și rămânând de plată suma de ... lei, precum și majorările de întârziere aferente în sumă de lei.

Argumentele organelor competente, se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. ../....2010 (filele ...), raport întocmit în urma inspecției fiscale parțiale vizând modul de înregistrare a d-nului X în scopuri de taxă pe valoarea adăugată ca urmare a tranzacțiilor imobiliare derulate, precum și verificarea sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei solicitată la rambursare prin decontul nr. ../....2010 (filele).

În concret, începând cu anul 2005, X a construit 8 imobile, respectiv blocuri cu mai multe apartamente, pe care le-a vândut ulterior unor persoane fizice și juridice, înregistrându-se în scopuri de taxă pe valoarea adăugată prin opțiune, începând cu data de **23.10.2008**, potrivit declarației 020 înregistrată la DGFP Bistrița-Năsăud sub nr. ../....2010.

Din verificarea declarațiilor 208 depuse de către notarii publici la organul fiscal, s-a constatat că petentul a vândut în luna decembrie 2005 imobile în valoare de ... lei, depășind plafonul de scutire prevăzut de Codul fiscal și având astfel obligația să solicite, în termen de 10 zile de la depășirea acestui plafon, înregistrarea în scopuri de taxă începând cu data de **01.02.2006**.

În aceste condiții, organul de control a procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat, începând cu data de 01.02.2006, astfel:

a) în ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, organul de inspecție fiscală a aplicat cota de 19 %, conform art. 140 alin. (1) din Codul fiscal, pentru toate livrările efectuate de X în perioada 01.02.2006-14.12.2008 și cota standard de 19% sau, după caz, cota redusă de 5%, prevăzută de art. 140 alin. (2¹) din cod, pentru livrările de locuințe ca parte a politicii sociale, efectuate în perioada 15.12.2008-31.03.2010.

Organul de inspecție fiscală a constatat că pentru perioada 23.10.2008-31.12.2009, taxa pe valoarea adăugată colectată cuprinsă în Jurnalul de vânzări nu corespunde cu taxa care ar fi trebuit să fie colectată, potrivit facturilor emise și contractelor de vânzare-cumpărare încheiate.

Pentru perioada 01.01.2010-31.03.2010 contribuabilul a omis să cuprindă în jurnalul de vânzări și în decontul de taxă pe valoarea adăugată factura ../....2010 privind apartamentul .. din blocul ..emisă pe numele în sumă de ... lei, din care taxă pe valoarea adăugată colectată lei.

Așa cum rezultă din anexa 1 (filele ...) și anexa 9 (...) determinarea taxei pe valoarea adăugată colectată s-a făcut prin procedeul sutei majorate, apreciindu-se că aceasta este inclusă în prețul imobilului plătit de către fiecare client.

În perioada 15.12.2008-31.12.2009 petentul a emis facturi cu cotă redusă de 5% fără a îndeplini condițiile legale prevăzute de pct. 23 alin. (9) din Normele de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004. Organul de inspecție fiscală a recalculat taxa pe valoarea adăugată colectată prin aplicarea cotei de 19 % deoarece petentul nu a dispus, la data emiterii facturilor, de declarațiile

autentificate ale cumpărătorului, din care să rezulte îndeplinirea condițiilor prevăzute de normele legale pentru taxarea cu cotă redusă.

Din documentele puse la dispoziție de către contribuabil, respectiv contracte de vânzare-cumpărare autentificate la notar și facturile emise, organul fiscal a stabilit, pentru perioada 01.02.2006-31.03.2010, taxă pe valoarea adăugată colectată de lei, din care a fost declarată ... lei, iar ... lei reprezintă diferență stabilită suplimentar față de cea colectată și declarată de către contestator.

b) Taxa pe valoarea adăugată deductibilă a fost determinată de către organul de inspecție fiscală având în vedere reglementările legale în vigoare pentru fiecare perioadă în parte, astfel:

- Pentru perioada **01.02.2006-31.12.2006** organul de **inspecție nu a luat în considerare documentele prezentate de contribuabil privind taxa pe valoarea adăugată deductibilă** întrucât potrivit art. 152 alin. (3) din Codul fiscal și pct. 56 alin. (4) lit. b) din Normelor Metodologice de aplicare a titlului VI din Codul fiscal, aplicabile în această perioadă, organul fiscal va solicita plata la buget a taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi avut obligația să o colecteze pentru perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă;

- Pentru perioada **01.01.2007-22.10.2008**, organul de inspecție fiscală **a luat în considerare documentele prezentate de petent privind taxa pe valoarea adăugată deductibilă**, pentru materialele și prestările de servicii achiziționate, întrucât potrivit art. 152 alin. (6) din Codul fiscal și pct. 62 alin. (2) lit. b) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aplicabile în acea perioadă, organul fiscal va solicita plata la buget a taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din respectivul cod;

- Pentru perioada **23.10.2008-31.03.2010**, organul de inspecție a luat în considerare documentele prezentate de petent pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă cumpărările de materiale și servicii potrivit art.145 -146 din Codul fiscal.

Din documentele puse la dispoziție de către contribuabil, respectiv facturi fiscale în original și jurnale de cumpărări, organul de control a stabilit taxă pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de lei, pentru perioada 01.01.2007-31.03.2010, din care taxă declarată de către contribuabil însumând **..... lei**.

În raport de cele constatate, organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar în sarcina domnului X, taxă pe valoarea adăugată de ... lei, din care taxă respinsă la rambursare lei și taxă rămasă de plată lei.

Aferent obligațiilor fiscale stabilite suplimentare, organul de control a calculat majorări de întârziere în sumă de lei, pentru perioada 27.03.2006-02.09.2010, în conformitate cu art. 120 din Codul de procedură fiscală.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2010 (filele ...) petentul a formulat și a depus contestație înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr..../...2010 (filele ...). Contestația, completată cu referatul cu propuneri de

soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere, a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, sub nr...../.....2010 (filele ...).

În contestația formulată, petenta arată că respingerea de la rambursare a sumei negative de taxă pe valoarea adăugată de ... lei aferentă perioadei de după 23.10.2008 și stabilirea de taxă pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă de lei este netemeinică și nelegală.

Ulterior, din proprie inițiativă, petentul completează contestația depusă inițial prin adresele nr. .../.....2010 (filele .. și nr. ../...2010 (filele ...). Întrucât între cererea introductivă și completările menționate existau inadvertențe și neclarități în ceea ce privește prezentarea stării de fapt, organul de soluționare a solicitat acestuia, prin adresa nr. ../...2010 (fila ...), prezentarea sistematică a obiectului contestației, a motivelor de fapt și de drept, precum și a dovezilor pe care se întemeiază aceasta.

Ca urmare a demersului organului de soluționare, petentul, prin documentația înregistrată sub nr./.....2010 (filele ...) precizează că cererea sa se referă la toate obligațiile fiscale stabilite suplimentar, constând în taxă pe valoarea adăugată de lei și majorări de întârziere de ... lei. În cuprinsul adresei, dl. X reiterează o parte din solicitările cuprinse în contestația inițială iar în completările aduse prezintă pentru fiecare an fiscal (2006-2010) motivele de fapt și de drept pentru care apreciază că taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organul de control nu este corectă și legală.

În susținerea contestației sale și a completărilor ulterioare depuse, dl. X aduce următoarele argumente:

Dispozițiile legale aplicate de organul de control retroactivează, contravenind dispozițiilor constituționale.

În această ordine de idei, petentul arată că în raport cu dispozițiilor art. 127 alin. (2) din Codul fiscal (în varianta activă până la data de 31.12.2009) nu avea obligația de a se înregistra în scopuri taxa pe valoarea adăugată și solicită anularea înregistrării. Astfel, potrivit art. 1 alin. (3) din Codul fiscal, normele codului fiscal se aplică prioritar altor dispoziții legale și sunt de strictă interpretare și aplicare. În opinia sa, nu s-a aflat într-una din situațiile prevăzute în mod expres de Codul fiscal cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată și anume:

- nu s-a declarat plătitor de taxă la o dată anterioară celei de 23.10.2008

- nu are calitatea legală pentru a fi declarat plătitor de taxă: comerciant-persoană fizică autorizată, membru al unei asociații familiale, societate comercială, întreprinzător individual, etc

- operațiunile desfășurate, constând în livrări de imobile/locuințe din patrimoniul personal, nu sunt reglementate de art. 127. alin. (2) din Codul fiscal.

În ce privește invocarea pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice date în aplicarea art. 127 din Codul fiscal, aprobate prin HG 44/2004, petentul susține că aceste texte legale adaugă nepermis la lege și, în consecință nu pot constitui temei legal pentru stabilirea obligației de plată în ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Petentul susține că, deși a solicitat în mod repetat de la organul fiscal teritorial precizări legate de obligativitatea înregistrării în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, nu a primit niciun răspuns clar și explicit la această solicitare. De altfel, acesta arată că potrivit art. 153 alin. (6) și (7), organul fiscal avea obligația înregistrării din oficiu a celor care depășesc plafonul de scutire prevăzut de art. 152 alin. (1) și (2) din Codul fiscal coroborat cu art. 78 alin. (1) și (3) din Codul de procedură fiscală, atribuindu-le un cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Calculul retroactiv și obligarea la plata taxei pe valoarea adăugată înainte de data înregistrării în scopuri de taxă, încalcă, în opinia petentului, prevederile Convenției Europene a Dreptului Omului cu privire la predictibilitatea normei juridice și la posibilitatea de a fi cunoscută și respectată.

Organul de inspecție fiscală l-a încadrat greșit ca persoană impozabilă, prevederile art. 127 referindu-se la activități economice independente, faptele generatoare având corespondență numai cu activitățile descrise la art. 46 din Codul fiscal. Potrivit tezei a doua a alin. (2) al art. 127, obținerea de venituri cu caracter de continuitate are în vedere numai veniturile enumerate la prima teză al aceluiași aliniat și anume venituri din activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora.

Modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de lei, constând în taxă respinsă la rambursare în cuantum de lei și ... lei rămasă de plată, **nu este corect** întrucât organul de control nu a avut în vedere reglementările legale în vigoare pentru fiecare perioadă, referitoare la:

- modul de determinare a taxei pe valoarea adăugată în cazul înregistrării în scopuri de taxă cu întârziere, pentru perioada cuprinsă între data la care avea obligația înregistrării și data la care s-a înregistrat efectiv;
- aplicarea măsurilor de simplificare în cazul construcțiilor;
- scutirea de taxă pe valoarea adăugată a clădirilor;
- catalogarea unei construcții ca fiind nouă, în cazul în care s-au realizat numai reconfigurări, valoarea modernizării fiind de sub 50% din valoarea de piață a clădirii;
- dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor aflate în stoc la data înregistrării în scopuri de taxă;
- aplicarea prevederilor privind cota redusă de 5% asupra vânzărilor de construcții.

În concret, X arată că s-a înregistrat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, prin opțiune, începând cu data de **23.10.2008**, cu toate că prin depășirea plafonului special de scutire avea această obligație începând cu data de **01.02.2006**.

În opinia petentului, organul de control a aplicat greșit prevederile legale și în ceea ce privește dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, în cazul în care o persoană nu s-a înregistrat în scopuri de taxă la data prevăzută de art. 152 din Codul

fiscal. Astfel, petentul susține că organul de control trebuia să aibă în vedere următoarele aspecte:

- data la care trebuia să se înregistreze - 01.02.2006
- data la care s-a înregistrat prin opțiune -23.10.2008
- data constatării abaterii de la lege - după 23.10.2008

În raport de aceste date petentul apreciază că trebuiau aplicate prevederile art. 152 alin. (6) din Codul fiscal și pct. 62 alin. (2) lit. b) din Normele de aplicare a Codului fiscal, în vigoare la data înregistrării în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, adică în 2008, potrivit cărora taxa pe valoarea adăugată care trebuia solicitată de organele de inspecție fiscală este cea pe care ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrat în scopuri de taxă.

Se susține că organele de control nu au avut în vedere reglementările legale privind măsurile de simplificare cuprinse la art. 160¹ alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, în vigoare pentru anul 2006, precum și reglementările referitoare la scutirea de taxă pe valoarea adăugată a construcțiilor, cuprinse la art. 141 alin. (2) lit. f) aplicabile începând cu 01.01.2007.

În ceea ce privește folosirea la calculul taxei colectate a cotei reduse de 5%, petentul arată că organul fiscal a procedat greșit, obligația acestuia era să stabilească corect taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 19 % sau a celei reduse de 5% , iar în caz de abatere de la norme să colecteze taxa corect.

În raport de cele prezentate, în opinia domnului X, obligațiile fiscale principale și accesorii nu au fost legal stabilite, fiind influențată atât taxa pe valoarea adăugată colectată cât și taxa deductibilă, pentru fiecare perioadă fiscală. În acest sens, în documentația înaintată cu adresa înregistrată la DGFP B-N sub nr..../....2010 (filele), contestatoarea, resistemizându-și motivele de fapt și de drept a cererii sale, își fundamentează pretențiile prezentând pentru fiecare an în parte, calcule vizând situația corectă a obligațiilor fiscale datorate, comparativ cu cele stabilite de organul de control (filele), după cum urmează:

Pentru anul 2006

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, petentul apreciază că a fost majorată nejustificat de către organul de control cu suma de **... lei**, ca urmare a neaplicării măsurilor de simplificare la livrarea de construcții prevăzute de art. 160¹ alin. (2) lit.c). Taxa corectă ce trebuia colectată pentru anul 2006 ar fi fost **... lei** , față de ... lei cât a fost stabilit de organul de control.

Cât privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, organul de control nu a ținut seama de prevederile pct. 56 alin. (5) din Normele de aplicare a Codului fiscal potrivit cărora, la data înregistrării, persoana impozabilă beneficiază de dreptul de deducere aferent bunurilor achiziționate, conform art. 145 alin. (11) și (12) din Codul fiscal.

Prin nerespectarea acestor prevederi și neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă atât a bunurilor aflate în stoc la data 01.02.2006, cât și a bunurilor și serviciilor achiziționate, după această dată, în scopul realizării de operațiuni taxabile, taxa pe valoarea adăugată deductibilă a fost diminuată nejustificat cu suma de ... lei. Taxa deductibilă în sumă de ... lei este aferentă celor 79 de

facturi cu care au fost achiziționate bunuri și servicii necesare realizării ansamblului de locuințe de pe strada ...nr... și

În raport de cele arătate, petenta apreciază că pentru anul 2006 datorează taxă pe valoarea adăugată în cuantum de lei, în loc de lei cât, în mod nelegal, au stabilit organele de inspecție fiscală.

Pentru anul 2007

În ceea ce privește determinarea taxei pe valoarea adăugată colectată, petentul consideră că organele de control nu au aplicat corect normele legale în vigoare începând cu data de 01.01.2007, referitoare la scutirea de la taxa pe valoarea adăugată a clădirilor și părților de clădire noi precum și la excepțiile prevăzute în acestea.

În opinia petentului, o parte din imobilele vândute în anul 2007, chiar dacă sunt noi, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată întrucât nu a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate pentru construcția și modernizarea acestora, neîncadrându-se în excepțiile prevăzute de art. 141 alin. (2) lit f) din Codul fiscal, aplicabil în anul 2007, sens în care concretizează următoarele două situații:

1. Organul de control a colectat eronat taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei** pentru cinci apartamente vândute în anul 2007, din imobilul situat pe strada, nr.1, dar construite și recepționate în perioada în care nu a fost plătitor de taxă pe valoarea adăugată, deci nu a beneficiat de dreptul de deducere pentru materialele și serviciile necesare construirii. În concret, este vorba de tranzacțiile cuprinse la pozițiile 52, 59, 63, 65 și 78 din Anexa 1 la RIF, tranzacții însumând lei.

2. Neaplicarea corectă a prevederilor legale este, în opinia contestatorului, și încadrarea ca și construcții noi (taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată) a modernizării și reconfigurării unor imobile. Astfel, în cazul imobilului (casă de locuit în regim D+P+2E+M) achiziționată cu contractul de cumpărare nr., care, în urma extinderii și etajării, a fost transformat într-o locuință cu caracter urban (autorizația nr. .../.....2006), nu s-a avut în vedere faptul că costul transformărilor a fost de 28,42% din valoarea de piață a construcției, ceea ce înseamnă că nu face parte din categoria construcțiilor noi, taxabile din punct de vedere a TVA, ci din categoria construcțiilor scutite de taxă pe valoarea adăugată, potrivit art. 141, alin. (2), lit. f) pct. 4.

Prin nerespectarea acestor prevederi, s-a colectat nelegal taxă pe valoarea adăugată în cuantum de **.... lei**, aferentă a două apartamente în valoare de lei, construite în anul 2006 și vândute în anul 2007. În concret, este vorba de tranzacțiile cuprinse în Anexa .., pozițiile 2 și 4, imobile situate pe strada

În raport de cele arătate, X apreciază că aferent anului 2007 datorează taxă pe valoarea adăugată de ... lei, determinată ca diferență între taxa colectată de ... lei și taxă deductibilă de ... lei, față de lei stabilită de organul de control.

Pentru anul 2008

Taxa pe valoarea adăugată colectată pentru anul 2008 a fost majorată nejustificat cu suma de ... lei, organul de control apreciind că nu au fost îndeplinite prevederile pct. 23 alin. (9) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, potrivit cărora, pentru a beneficia de cota redusă de taxă pe valoarea

adăugată, cumpărătorul trebuie să prezinte o declarație pe proprie răspundere autenticată la notar. În opinia petentului, din textul de lege nu rezultă când trebuie prezentată aceasta, înainte, în momentul sau după încheierea contractului de vânzare-cumpărare. Întrucât aceste declarații au fost prezentate ulterior, cota de 5% a fost corect aplicată și prin urmare taxa pe valoarea adăugată în sumă de **... lei** a fost eronat colectată. În concret este vorba de TVA din factura nr.../....2008, în care s-a aplicat cota de 5%.

În aceste condiții, contestatorul arată că pentru anul 2008 are dreptul la rambursarea sumei de **41.843 lei**, față de 29.139 lei cât a stabilit organul de inspecție fiscală.

Pentru anul 2009

Privitor la taxa pe valoarea adăugată de colectat în anul 2009, contestatarul arată că suma corectă ar fi lei, față de ... lei cât a stabilit organul de inspecție fiscală. Diferența de **... lei** provine din faptul că la vânzare s-a aplicat cota redusă de 5%, față de cota standard de 19%. În susținerea contestației se arată că nu are relevanță faptul că nu deținea declarațiile pe propria răspundere a clienților în momentul încheierii contractelor de vânzare cumpărare, întrucât normele legale aplicabile în anul 2009 nu impuneau aceasta. Declarațiile au fost obținute ulterior și au fost prezentate organului de control.

În condițiile în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă rămâne cea stabilită de organul de control, petentul susține că pentru anul 2009 ar trebui să beneficieze de rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei**, față de ... lei.

Pentru trim I 2010

S-a colectat eronat taxa de **... lei**, ca urmare a faptului că în acest an a fost vândut un apartament în valoare de ... lei (anexa .. poziția 22) dintr-un bloc recepționat în 27.10.2008, potrivit procesului-verbal de recepție nr. .../.... Potrivit prevederilor art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 3 din Codul fiscal și ale pct. 37 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004, acest apartament nu poate fi catalogat ca nou după data de 31.12.2009 și deci este scutit de taxă pe valoarea adăugată.

Așadar, pentru trim. I 2010 taxa pe valoarea adăugată corectă la care contestatorul are dreptul de a-i fi rambursată este de **... lei**, în loc de ...lei cât a stabilit organul de control.

Concluzionând, în raport de cele arătate, X arată că în mod greșit au stabilit organele de control în sarcina sa taxă pe valoarea adăugată de plată în cuantum de lei, solicitând emiterea unei decizii corecte.

Inspecția fiscală a fost ilegală, întrucât nu i-a fost comunicat temeiul legal în baza căruia se efectuează aceasta, aspect care conduce la nulitatea controlului conform art. 101 alin. (2) lit. a). În opinia sa, controlul a fost un abuz împotriva unei persoane care nu este persoană impozabilă înainte de 23.10.2008, întrucât potrivit art. 83 alin. (3) lit f) din Codul fiscal coroborat cu art. 94 din Codul de procedură fiscală,

inspecția fiscală poate avea ca subiect de control numai persoanele care întocmesc declarațiile fiscale, nu și cele care nu au această obligație.

În aceeași ordine de idei, petentul arată că durata controlului trebuia să fie, potrivit art. 104 din Codul de procedură fiscală, de maxim de 3 luni după care intervine decăderea, iar actele contestate sunt lovite de nulitate. În speță, controlul a durat 11 luni, astfel actele administrativ fiscale emise în baza acestui control, încalcă legea procedurală și materială fiscală și prin urmare trebuie anulate.

Privitor la nerespectarea de către organul de inspecție fiscală a prevederilor art. 87 din Codul de procedură fiscală, referitoare la modul de întocmire a deciziei de impunere, se susține că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă elementele esențiale care au stat la baza deciziei emise. Astfel, în raportul de inspecție fiscală nu au fost precizate sumele care au stat la baza determinării atât a taxei pe valoarea adăugată colectată și dedusă de petent și declarată prin deconturi, cât și a taxei pe valoarea adăugată dedusă și colectată de către organul de control.

În cuprinsul cererii sale, dl. X face referire și la impozitul de venit din transferul proprietăților imobiliare reglementat de art. 77¹ din Codul fiscal, apreciind că prin colectarea taxei pe valoarea adăugată, baza de impunere a fost diminuată și prin urmare se impunea recalcularea impozitului pe veniturile din transferul proprietății plătit de către petent în perioada 2006-2010, aspecte de care organul de inspecție fiscală nu a ținut seama.

Potrivit recalculării efectuate, acesta susține că a plătit în plus impozit pe venit în cuantum de **... lei**, astfel:

- pentru anul 2006 - ... lei
- pentru anul 2007 - lei
- pentru anul 2008 - ... lei
- pentru anul 2009 - lei
- pentru anul 2010 - ... lei

impozit care trebuia compensat, în opinia contestatorului, cu taxa pe valoarea adăugată datorată, pentru fiecare perioadă fiscală în parte, astfel încât prin compensare ar rezulta o taxă pe valoarea adăugată la care are dreptul de a-i fi rambursată de **.... lei**.

În mod corespunzător urmează a fi recalculate accesoriile datorate pentru fiecare perioadă fiscală, după compensarea taxei pe valoarea adăugată de plată cu impozitul pe venit de restituit.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, motivele invocate de contestatară și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

Așa cum rezultă din dosar, obiectivul inspecției fiscale parțiale l-a constituit modul de înregistrare a dlui X în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, tranzacțiile imobiliare derulate, precum și verificarea sumei negative de **... lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată solicitată la rambursare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă pe valoarea adăugată depus și înregistrat la organul fiscal sub nr./....2010 (filele ...). În urma inspecției fiscale efectuate s-a stabilit suplimentar în

sarcina lui X, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, (respingându-se la rambursare suma solicitată de lei și rămânând de plată suma de lei), precum și majorări de întârziere aferente în sumă de lei.

În concret, domnul X a construit și modernizat în perioada 2005-2010, 8 imobile cu apartamente pe care le-a vândut, în cea mai mare parte, până la data controlului - 31.03.2010, astfel:

- imobilul construit în mun. Bistrița, str. compus din 33 de apartamente din care a vândut 30 de apartamente (anexa ..-fila ..);
- imobilul construit în mun. Bistrița, str., bloc ...compus din 13 de apartamente vândute toate (anexa ...-fila ..);
- imobilul construit în mun. Bistrița, str., bloc .compus din 23 de apartamente vândute toate (anexa.-fila ..);
- imobilul construit în str. bloc. compus din 66 de apartamente din care au fost vândute 63 (anexa ..-fila ..);
- imobilul construit în mun. Bistrița, str. . , bloc ..compus din 32 de apartamente din care au fost vândute 8 (anexa ..-filele ...);
- imobilul construit în str., bloc ...compus din 36 de apartamente din care au fost vândute 31 (anexa ...-fila);
- imobilul construit în mun. Bistrița, str., bloc ... compus din 26 de apartamente din care au fost vândute 22 (anexa ...-fila ..);
- imobilul construit în mun. Bistrița, str. ... bloc 4 nefinalizat.

Din verificarea declarațiilor depuse de notarii publici la organul fiscal (formular 208) s-a constatat că în luna decembrie 2005 petentul a vândut imobile în valoare de ... lei, depășind astfel plafonul de scutire prevăzut de Codul fiscal, situație în care contribuabilul avea obligația să solicite (în termen de 10 zile de la depășirea plafonului) înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de 01.02.2006.

Având în vedere că înregistrarea contribuabilului în scopuri de taxă pe valoarea adăugată s-a făcut numai începând cu data de 23.10.2008 pe baza declarației (formular 020) înregistrate la DGFP B-N sub nr...../...2008, organele de inspecție au procedat la stabilirea TVA datorată bugetului de stat pentru perioada 01.02.2006 - 22.10.2008 (perioadă în care nu a fost înregistrat ca plătitor de TVA), precum și a diferențelor de taxă neevidențiată și necalculată în perioada 23.10.2008 – 31.12.2010 (perioadă în care contribuabilul era înregistrat în scopuri de TVA).

Ținând seama de constatările organelor de inspecție, de motivele invocate de contestatoare, de documentele existente la dosarul cauzei, precum și de actele normative în vigoare pentru perioada verificată, urmează să se stabilească dacă dl. X datorează taxă pe valoarea adăugată pentru vânzarea celor 190 de apartamente, în condițiile în care plafonul de scutire a fost depășit, nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA, nu a colectat, evidențiat și virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor derulate.

Pentru a se pronunța asupra celor de mai sus, organul de soluționare va răspunde problemelor ridicate de contestatoare, în ordinea prezentată în cele ce urmează:

1. Dacă operațiunile de construire, modificare, mansardare și amenajare de apartamente, precum și de valorificare prin vânzare a apartamentelor astfel realizate de către dl., se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și, prin urmare, sunt operațiuni impozabile, iar în raport de operațiunile inițiate și derulate de contestator, acesta devine persoană impozabilă în sensul normelor fiscale?

În drept sunt aplicabile prevederile art. 126 alin. (1) lit. a) – d), coroborate cu prevederile art. 127 alin. (1) – (3), art. 128 alin. (1), (2) și (9), art. 129 alin. (1) din Codul fiscal precum și normele de aplicare ale acestora, în vigoare pentru perioada vizată, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările ulterioare.

Art. 126

(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a). constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;*
- b). locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*
- c). livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);*
- d). livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).*

Norme metodologice:

1. (1) În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, dacă cel puțin una dintre condițiile stipulate la lit. a)-d) nu este îndeplinită, operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

(3) Pentru a se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri și/sau prestările de servicii trebuie să fie efectuate cu plata. Aceasta condiție implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută.

Art. 127

(1) Este considerată persoana 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.

(3) Nu acționează de o manieră independentă angajații sau orice alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.

Norme metodologice:

2. (1) Nu are caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale.

(2) Livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate în mod gratuit de organizațiile fără scop patrimonial nu sunt considerate activități economice.

Art. 128

(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație. Energia electrică, energia termică, gazele naturale, agentul frigorific și altele de aceeași natură sunt considerate bunuri mobile corporale.

Norme metodologice:

4. (1) Conform art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia. Pentru bunurile, altele decât cele secondhand, încredințate în vederea vânzării în baza unui contract de consignație, data livrării bunurilor de la consignatar la beneficiar se considera a fi data vânzării bunurilor de către consignatar către beneficiar. Facturarea bunurilor de către consignatar către beneficiar se face cel mai târziu la finele lunii în care bunurile au fost vândute.

(2) Se considera livrare de bunuri, în sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, produsele agricole reținute drept plată în natură a prestației efectuate de persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, care prestează servicii pentru obținerea și/sau prelucrarea produselor agricole, precum și plata în natură a arendeii.

(9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1), următoarele:

a). bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră;

b). bunurile de natură stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate în condiții stabilite prin norme;

c). perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;

d). bunurile acordate gratuit din rezerva de stat, ca ajutoare umanitare externe sau interne;

e). acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor publicitare, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor;

f). acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.

Art. 129

(1) *Se considera prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.*”

Din analiza coroborată a prevederilor legale antecitate rezultă că intră în sfera de aplicare a TVA și sunt impozabile operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a). să constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuată cu plată. Prin bunuri se înțelege, așa cum prevede art. 128 alin. (2) din Codul fiscal și bunurile corporale imobile, prin natura lor sau prin destinație. Așa fiind, transferul dreptului de proprietate a celor 190 apartamente, prin vânzare, este o operațiune care întrunește această condiție;

b). cea de-a doua condiție este de la sine înțeles îndeplinită, locul de vânzare a apartamentelor fiind realizate în România (art. 132 alin. 1 lit. c);

c). livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor a fost realizată de o persoană impozabilă.

Menționăm că în anul 2005 și 2006 (până la introducerea în Codul fiscal a art. 125¹) normele definiției cuprinse în Cap. III al Titlului I “Dispoziții generale” din Codul fiscal, erau aplicabile și taxei pe valoarea adăugată. În conformitate cu prevederile art. 7 alin. (1) pct. 1, 2, 4, 20, 27 și 32 “În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

1. activitate—*orice activitate desfășurată de o persoană în scopul obținerii de venit;*
2. activitate dependentă—*orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare;*
4. activitate independentă—*orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, alta decât o activitate dependentă;*
20. persoană—*orice persoană fizică sau juridică;*
27. proprietate imobiliară—*oricare din următoarele:*
 - a). *orice teren*
 - b). *orice clădire sau altă construcție ridicată sau încorporată într-un teren*
32. transfer—*orice vânzare, cesiune sau înstrăinare a dreptului de proprietate, precum și schimbul unui drept de proprietate cu servicii ori cu un alt drept de proprietate”.*

În sensul art. 127 alin. (1) Cod fiscal prin persoană impozabilă se înțelege 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. Raportat la această definiție, precum și la conținutul normelor definiției de la art. 7 alin. (1) Cod fiscal antecitate, coroborate cu art.125¹ pct.18,

apreciem că în sfera noțiunii de “persoană impozabilă” sunt incluse și persoanele fizice care desfășoară cu regularitate și de o manieră independentă activități economice, în scopul obținerii de venituri.

În cazul analizat este cert faptul că în perioada anilor 2005, dl.X a angajat și desfășurat în nume propriu multiple activități economice de genul prestărilor de servicii (cu preponderență prestări de servicii în construcții), cu costurile aferente, în vederea edificării celor 225 apartamente, cu scopul de a fi vândute și implicit de a obține venituri, scop confirmat ulterior prin tranzacțiile perfectate și realizate în baza contractelor de vânzare-cumpărare. Din perspectiva celor arătate anterior este evident că dl. X a acționat ca o persoană impozabilă în sensul art. 127 alin. (1) Cod fiscal, desfășurând activități economice de o manieră independentă, neavând de altfel relevanță, potrivit aceleiași norme legale, scopul sau rezultatul acestor activități.

În raport cu cele de mai sus operațiunile realizate de dl. X se încadrează și în cea de-a treia condiție prevăzută la art. 126 alin. (1) lit. c). din Codul fiscal.

d). livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile prevăzute la art. 127 alin. (2) Cod fiscal.

Așa cum s-a arătat la lit. c) de mai sus, executarea și amenajarea celor 225 de apartamente a fost realizată ca urmare a multiplelor și diverselor activități de prestări angajate și desfășurate de dl. X ca persoană impozabilă. Așa fiind, rezultă cu evidență că apartamentele vândute sunt rezultatul unor activități economice prevăzute la art. 127 alin. (2) și prin urmare, este îndeplinită și cea din urmă condiție cumulativă de la art. 126 alin. (1) lit. d). Cod fiscal.

Pe de altă parte, vânzarea apartamentelor reprezintă o continuare firească și obiectivă a valorificării rezultatelor activității precedente (de edificare a apartamentelor) menite să conducă la realizarea scopului pentru care acestea au fost edificate.

Așa fiind, vânzarea apartamentelor constituie, în sensul art. 128 alin. (1) – (2) din Codul fiscal, operațiuni impozabile constând în livrări de bunuri corporale imobile.

Este adevărat că potrivit pct. 2 alin. (1) din Normele de aplicare ale art. 127 Cod fiscal, sunt excluse din sfera taxei pe valoarea adăugată, nefiind considerate activități economice, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală. Conform aceluiași norme excepția se aplică însă numai în condițiile în care aceste locuințe sunt folosite de persoanele fizice pentru scopuri personale. Or, în speța analizată este demonstrat că cele 190 de apartamente au fost destinate vânzării și deci afectate *ab inițio* folosirii lor în alte scopuri decât cele personale, iar pe cale de consecință, operațiunile de vânzare intră în sfera de aplicare a T.V.A. și sunt impozabile.

Din perspectiva taxei pe valoarea adăugată apreciem că în asemenea tranzacții, inclusiv cele prin care se transferă dreptul de a dispune de bunuri ca și un proprietar (art. 128 alin. 1 Cod fiscal), nu are relevanță caracterul civil sau comercial al vânzării imobilelor. Relevant este că, în sensul TVA, aceste tranzacții constituie livrări de

bunuri imobile edificate ca urmare a desfășurării unor activități economice și, prin urmare, se încadrează în categoria operațiunilor impozabile.

De altfel, în conformitate cu art. 1 alin. (3) din Codul fiscal, dispozițiile Codului fiscal prevalează – în materie fiscală – oricăror dispoziții cuprinse în alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se prevederile Codului fiscal. Prin aceste prevederi legiuitorul a urmărit să impună Codul fiscal ca reglementare internă supremă în domeniul fiscalității.

Învederăm faptul că activitățile economice inițiate și desfășurate de dl. X nu diferă cu nimic față de activitățile similare ale persoanelor fizice sau juridice, autorizate legal în acest sens (care au în obiectul de activitate autorizat astfel de activități), plătitoare de impozit pe venit sau pe profit și înregistrate în scop de T.V.A.. Din acest punct de vedere, a trata diferențiat, sub aspectul taxei pe valoarea adăugată, doi operatori care în aceeași perioadă realizează sau desfășoară în aceleași condiții activități economice similare, ar însemna să se încalce principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată prin suportarea unor sarcini fiscale diferite pentru bunuri și servicii similare cu consecința pierderii (eficienței) caracterului nediscriminatoriu al taxei.

Din alt punct de vedere, tratamentul diferențiat al aceluiași operațiuni vizând impunerea TVA ar constitui un factor care denaturează și condițiile concurenței.

Așa fiind, și din perspectiva caracterului nediscriminatoriu al taxei și al neutralității ei, impunerea tranzacțiilor realizate de contestator este, în opinia noastră, pe deplin justificată, cu precizarea că normele europene reglementează similar această problematică.

Față de cele de mai sus, apreciem că criticile aduse de contestatară privitor la faptul că nu avea obligația înregistrării ca plătitor de TVA întrucât operațiunile realizate (edificări, amenajări și vânzări de imobile) nu sunt reglementate de art.127, alin.(2) din Codul fiscal, neavând nici calitatea legală pentru a fi declarat plătitor de taxă (comerciant, persoană fizică autorizată, societate comercială, etc), sunt neîntemeiate. Nici criticile conform cărora organul de inspecție l-a încadrat greșit pe dl. X ca persoană impozabilă, cu toate consecințele, nu sunt justificate.

Din punct de vedere al aplicării actelor normative în timp, constatăm că nicio dispoziție legală de care s-a prevalat organul de control nu a avut efecte retroactive, așa cum greșit susține contestatară.

2. Cu privire la modul de calcul a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, constând în taxă respinsă la rambursare în sumă de lei și lei taxă rămasă de plată, organul de soluționare urmează să se pronunțe dacă modul de determinare a acestei obligații s-a făcut, pentru fiecare an din perioada supusă controlului, cu respectarea normelor legale referitoare la stabilirea taxei în cazul înregistrării cu întârziere, la aplicarea măsurilor de simplificare în cazul construcțiilor, la scutirea de taxă a clădirilor, la exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă bunurilor aflate în stoc la data înregistrării în scopuri de TVA, precum

și la situațiile și condițiile în care se aplică cota redusă de 5% asupra vânzării de locuințe.

Toate aceste probleme urmează să fie analizate, în principal, prin prisma documentației completatoare transmisă de contestator (filele ...) prin care au fost prezentate sistematic motivele de fapt și de drept a contestației, pentru fiecare an, cu precizarea comparativă a bazelor de calcul, precum și a diferențelor existente față de cele stabilite de organele de inspecție. Totodată, au fost anexate și probele de care înțelege să se folosească contestatorul (filele ...). Un exemplar din această documentație a fost înaintată organului de inspecție (fila ...), punctele de vedere ale acestuia regăsindu-se la filele ..., iar documentele probatorii la filele ... din dosar.

Precizăm că situația recapitulativă a obligațiilor și creanțelor fiscale care au făcut obiectul contestației, întocmită de contestator, pentru anii 2006-2010, se găsește la filele ... din dosar.

2.1. Analiza pentru anul 2006

2.1.1. Contribuabilul apreciază că taxa pe valoarea adăugată colectată, aferentă tranzacției efectuate la data de 15.02.2006 cu **SC ...SRL**, a fost majorată nejustificat cu suma de **... lei** ca urmare a neaplicării măsurilor de simplificare la livrarea de construcții, măsuri prevăzute de art.160¹, alin.(2), lit.c) din Codul fiscal. Taxa corectă ce trebuie colectată pentru anul 2006 ar fi fost de ... lei, față de lei cât a fost stabilită de organul de control (vezi fila ... din dosar).

În raport cu criticile petentei, organul de soluționare urmează să stabilească dacă pentru tranzacția efectuată în data de 16.02.2006 cu SCSRL se puteau aplica măsurile de simplificare.

În fapt, așa cum rezultă din anexa nr.1, rând 16 (fila ...) contestatorul a vândut la data de 16.02.2006, societății comerciale ... SRL un apartament în valoare totală de ... lei, din care TVA aferentă este de lei.

În drept, pentru anul 2006, sunt aplicabile prevederile art. 160¹ din Codul fiscal, norme legale care dispun:

Art. 160¹

*(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. **Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.***

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt:

a) deșeurile și resturile de metale feroase și neferoase, precum și materiile prime secundare rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;

- b) terenurile de orice fel;
- c) **clădirile de orice fel** sau părți de clădire. Este considerată clădire orice construcție legată nemijlocit de sol;
- d) materialul lemnos. Prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se vor nominaliza bunurile care se încadrează în categoria materialului lemnos;
- e) animalele vii.

Potrivit normelor legale precizate, rezultă că una din condițiile obligatorii care trebuia îndeplinită pentru aplicarea măsurilor de simplificare era ca atât furnizorul cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată la data efectuării tranzacției.

Din verificările făcute de organele de inspecție rezultă cu certitudine ca SC SRL, CUI nu a fost înregistrată ca plătitor de TVA, situație în care se menține și în prezent așa cum rezultă din documentul anexat la fila nr..... din dosar.

Așa fiind, aprecierile petentei potrivit căroră organul de control nu a ținut seama de reglementările legale privind măsurile de simplificare, sunt neîntemeiate, iar pe cale de consecință, TVA colectată pentru anul 2006 în sumă de ... lei a fost corect stabilită. Tranzacția cu SC ... SRL nu intră sub incidența art.160¹ din Codul fiscal, iar drept urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă.

2.1.2. În ce privește exercitarea dreptului de deducere pentru anul 2006, contestatorul apreciază că organul de control nu a ținut seama de prevederile pct.56, alin.(5) din Normele de aplicare a Codului fiscal, norme potrivit căroră, la data înregistrării, persoana impozabilă beneficiază de dreptul de deducere aferent bunurilor achiziționate, conform art.145, alin.(11) și (12) din Codul fiscal. Prin nerespectarea acestor prevederi și **neadmiterea la deducere a taxei aferentă atât bunurilor aflate în stoc la data de 01.02.2006, cât și a bunurilor și serviciilor achiziționate după această dată**, taxa deductibilă a fost diminuată nejustificat cu suma de **... lei**, aferentă celor 79 de facturi de aprovizionare cu bunuri și servicii necesare realizării ansamblului de locuințe de pe strada ... nr....și

În raport cu criticile petentei și cu starea de fapt existentă, urmează a se stabili dacă exercitarea dreptului de deducere astfel cum a solicitat contestatorul este întemeiată, în condițiile în care înregistrarea ca plătitor de TVA prin opțiune s-a făcut cu întârziere, respectiv numai în luna octombrie 2008, deși față de cifra de afaceri realizată, obligativitatea efectuării înregistrării era data de 01.02.2006.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.152 alin.(1) și (3) din Codul fiscal, pct.56, alin(4), lit. b) și pct. 56, alin.(5) din Normele de aplicare, coroborate cu prevederile art.145, alin.(11) și (12) din Codul fiscal, dispoziții legale în vigoare pentru acea perioadă, care dispun:

Art. 152 din Codul fiscal

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

(2)..

(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. Pentru persoanele nou-înființate, anul fiscal reprezintă perioada din anul calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Frațiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întreagă. Persoanele care se află în regim special de scutire trebuie să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii, care intră sub incidența prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări. Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.

pct.56, alin(4), lit. b) și pct. 56, alin.(5) din Normele de aplicare

pct.56, alin(4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

a)...

b) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constata ulterior înregistrării ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată a persoanei impozabile, organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi avut obligația sa o colecteze pe perioada scursa între data la care avea obligația sa solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.

pct.56, alin.(5) În ambele situații prevăzute la alin. (4), la data înregistrării ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, persoana impozabilă beneficiază de dreptul de deducere aferent bunurilor achiziționate, conform art. 145 alin. (11) și (12) din Codul fiscal. Taxa pe valoarea adăugată dedusă se înscrie în primul decont de taxa pe valoarea adăugată depus la organul fiscal.

art.145, alin.(11) și (12) din Codul fiscal

(11) Orice persoană impozabilă, care a aplicat regimul special de scutire prevăzut la art. 152, și ulterior trece la aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea

adăugată, are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la alin. (12), pentru:

a) bunuri de natura stocurilor, conform reglementărilor contabile, care se află în stoc la data la care persoana respectivă a fost înregistrată cu plătitor de taxă pe valoarea adăugată;

b) bunuri de natura mijloacelor fixe, care au fost achiziționate cu cel mult 90 de zile anterior datei de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

(12) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (11), trebuie îndeplinite următoarele condiții:

a) bunurile respective urmează a fi folosite pentru operațiuni cu drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat care justifică suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

Față de prevederile legale antecitate, rezultă că în situația persoanelor care depășesc în cursul unui an plafonul de scutire dar au solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de TVA, autoritatea fiscală are dreptul să solicite plata la buget a taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi avut obligația să o colecteze pe perioada cuprinsă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea și data de la care înregistrarea a devenit efectivă. Punctul 56, alin.(4) lit. b) din Norme, aplicabil speței, dispune imperative care este procedura de urmat de către organele fiscale în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată ulterior înregistrării ca plătitor de TVA, procedură care a fost urmată întocmai de către organul de inspecție, în sensul că acesta a stabilit și solicitat pentru anul 2006, plata la buget a TVA pe care contestatorul ar fi avut obligația să o colecteze începând cu data de 01.02.2006 (dată la care avea obligația să solicite înregistrarea).

Este adevărat că într-o astfel de situație, în conformitate cu pct.56, alin.(5) din Norme, persoana impozabilă beneficiază de dreptul de deducere aferent bunurilor achiziționate, însă în limitele prevăzute la art.145, alin.(11) și (12) din Codul fiscal și cu obligativitatea ca TVA astfel dedusă să fie înscrisă în primul decont de TVA depus la organul fiscal. În conformitate cu art.145, alin.(11), lit. a) din Codul fiscal, dreptul de deducere se referă numai la TVA aferentă bunurilor (de natura stocurilor, conform normelor contabile), aflate în stoc la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, sau (în cazul în speță) la data la care, legal, ar fi trebuit înregistrat în scopuri de TVA.

Din perspectiva celor de mai sus, este cert că ajustarea TVA aferentă bunurilor aflate în stoc nu putea fi făcută de către organul de inspecție din cel puțin două motive, și anume: pe de-o parte, TVA deductibilă înscrisă în cele 79 de facturi (filele ...) nu reprezintă taxa aferentă stocurilor la 31.01.2006, iar pe de altă parte, decontul de TVA, singurul document prin care se fac ajustările și regularizările la TVA în astfel de situații, nu poate fi întocmit de către organele de inspecție. Așa cum rezultă din jurnalul de recepții anexat la filele .., taxa deductibilă în cuantum de lei nu

este aferentă bunurilor aflate în stoc, neutilizate la 01.02.2006 (dată la care trebuia legal să se înregistreze în scop de TVA), având în vedere că din cele 79 de facturi, un număr de 67 privesc operațiuni de achiziții realizate după data de 01.02.2006. Pentru restul de 12 facturi, întocmite până la data de 31.01.2006, contestatorul nu a cuprins TVA aferentă în primul decont depus după data înregistrării.

Față de cele de mai sus, considerăm că, criticile aduse organelor de control privind neacordarea dreptului de deducere pentru suma de ... lei sunt neîntemeiate.

Ca urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă.

2.2. Analiza pentru anul 2007

Contestatorul consideră că pentru anul 2007 organul de control a stabilit eronat taxă pe valoarea adăugată colectată, majorând-o nejustificat cu suma de lei (... lei, față de ... lei cât era legal, vezi fila ...) situație determinată de aplicarea incorectă a normelor legale referitoare la scutirile de taxă.

În concret, se susține că a fost colectată eronat taxă pe valoarea adăugată de lei pentru cinci apartamente vândute în anul 2007 din imobilul situat în strada ..., nr..., apartamente construite și recepționate în perioada cât nu a fost plătitor de TVA (tranzacțiile cuprinse la pozițiile 52,59,63,65 și 78 din Anexa ..la RIF, tranzacții însumând ... lei) și prin urmare nu avea drept de deducere pentru materialele și serviciile necesare construirii.

De asemenea se susține că s-a colectat nelegal TVA în sumă de ... lei aferentă a două apartamente în valoare de lei, construite în 2006 și vândute în anul 2007 (tranzacțiile de la pozițiile ... și ... din Anexa.. la RIF). Aceste apartamente (situate în str.) susține contestatorul, fac parte dintr-un imobil vechi și prin urmare vânzarea lor este scutită de TVA potrivit art.141, alin.(2), lit.f) pct.4 din Codul fiscal.

2.2.1.Cu privire la apartamentele din imobilul situat în strada ..., facem următoarele precizări referitoare la starea de fapt:

În baza autorizației nr.../..2005 (fila ...) se autorizează executarea lucrărilor de construire privind „*Amenajare spațiilor de locuit în podul tehnic, construire garaj, schimbarea destinației garajului la demisol în spații de locuit*”

Lucrările executate în baza autorizației de construire nr.../....2005 au fost recepționate la data de 20.01.2006, așa cum rezultă din procesul-verbal nr.... (fila ...) încheiat la terminarea lucrărilor.

Potrivit actului de dezmembrare autentificat sub nr.../....2006 (filele ...) cele 5 apartamente vândute în anul 2007 de la pozițiile 52, 63, 78, 65 și 59 din Anexa . la RIF sunt cuprinse în situația tranzacțiilor imobiliare – Anexa. la pozițiile 17, 28, 29, 30 și 33, fiind înscrise în CF la numerele 7312/1/II/16, 7312/1/P/27, 7312/1/P/28, 7312/1/P/29 și 7312/1/P/32.

În raport cu starea de fapt anterior descrisă, urmează să se stabilească dacă pentru cele 5 unități locative vândute în anul 2007, contestatara trebuia să colecteze TVA, în condițiile în care, din punct de vedere fiscal, la data livrării acestor imobile ele se încadrează în categoria construcțiilor noi.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 141, alin.(2), lit. f) în vigoare la data vânzării celor 5 apartamente, prevederi legale care dispun:

Art. 141 din Codul fiscal

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

a)...

.....

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă 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. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării.

În principiu, în conformitate cu normele legale citate anterior, livrarea oricărei construcții este scutită de TVA. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, cu condiția ca această operațiune să fie efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere totală sau parțială a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Este incontestabil faptul că pentru achizițiile afectuate în vederea realizării acestor unități locative nu s-a dedus taxa aferentă. În conformitate cu prevederile art.152, alin.(7) din Codul fiscal, persoana impozabilă care se încadrează în regimul special de scutire nu are drept de deducere. În raport cu aceste prevederi, pentru perioada anterioară datei de 01.02.2006 contribuabilul nici nu putea să-și exercite dreptul de deducere.

În condițiile de mai sus, cele 5 tranzacții intră sub incidența scutirilor prevăzute de art.141, alin.(2), lit.f) din Codul fiscal și prin urmare taxa colectată în sumă de este nelegală, așa cum în mod întemeiat susține contestatorul.

Prin urmare, contestația pentru acest capăt de cerere va fi admisă.

În virtutea principiului de drept potrivit căruia “accesorium sequitur principale” și contestația privind accesoriile aferente în sumă deurmează a fi admisă.

2.2.2.Cu privire la apartamentele din imobilul situat în strada, facem următoarele precizări referitoare la starea de fapt:

În baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../...2006 (fila ..), petentul achiziționează mai multe imobile (terenuri), printre care și o casă de locuit în roșu (amplasată pe aceste terenuri) neevidențiată în CF, construită din cărămidă, compusă din 4 camere, living, 4 băi, 1 hol și anexe cu destinația de garaj, în baza autorizației de construire nr...din .1997 (fila .) (autorizație vândută împreună cu proiectul casei și imobilele arătate în contract). Potrivit acestei autorizații casa urmează să aibă un regim de înălțime S +P+1E și anexe cu destinația de garaj.

Prin autorizația de construire nr.../...2006 (fila ...) emisă de Primăria Municipiului Bistrița se autorizează extinderea și etajarea casei existente. Potrivit autorizației, în urma extinderilor și etajărilor va rezulta o locuință individuală cu caracter urban, în regim de înălțime D + P + 2E + M.

Prin procesul verbal de recepție nr.../. din ...2006 (fila nr. ..) se constată finalizarea lucrărilor, propunându-se înscrierea în CF a casei de locuit.

Potrivit actului de lotizare, autentificat sub nr. .../....2006 (fila ..), rezultă că în urma lucrărilor de extindere și etajare au fost edificate 3 apartamente la demisol (8154/1/D/1; 8154/1/D/2; 8154/1/D/3) un apartament la parter (nr. cadastral 8154/1/P/4), un apartament la etajul I (8154/1/I/5), trei apartamente la etajul II (8154/1/II/6; 8154/1/II/7 și 8154/1/II/8), 3 apartamente la mansardă (8154/1/M/9; 8154/1/M/10 și 8154/1/M/11) precum și un pod tehnic cu număr cadastral 8154/1/P.

Conform anexei 3 (fila10), rezultă că în podul tehnic s-au mai amenajat două apartamente, respectiv ap.12 și 13, având numerele cadastrale 8154/1/P/12 și 8154/1/P/13.

Contestatarul susține că spațiile locative aferente blocului 15 (bloc 1) de pe strada nu se încadrează la construcții noi având în vedere că, costurile transformărilor reprezintă numai 28,42% din valoarea de piață a construcției. În susținere anexează centralizatorul situațiilor de lucrări (fila ... din care rezultă că valoarea acestora fără TVA însumează lei.

În contradictoriu cu petentul, organul de inspecție, prin completările de la filele ..., arată că blocul... din strada ... a fost considerat ca și construcție nouă având în vedere că, pe de-o parte, imobilul inițial la data cumpărării nu era finalizat, nu era intabulat și nu era menționat în niciun document al Primăriei sau a cadastrului, deci nu exista, iar pe de altă parte, acesta a suferit transformări de structură prin extinderea și etajarea casei existente.

În raport cu starea de fapt, a documentelor de la dosar și a normelor legale în vigoare, urmează ca organul de soluționare să stabilească dacă imobilul din care fac parte cele două unități locative se încadrează, din punct de vedere fiscal, în categoria construcțiilor noi și prin urmare tranzacțiile realizate la datele de 08.02.2007 și 20.08.2007, înscrise în Anexa .. la RIF, pozițiile.. și ...(fila ..), sunt taxabile.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.141, alin.(1), lit,f) în vigoare pentru acea perioadă

Art.141, alin.(2), lit.f) din Codul fiscal

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

a)...

.....

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă 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. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării.

Prin normele legale antecitate sunt stabilite patru criterii în funcție de care livrarea unei construcții este, din punct de vedere fiscal, considerată nouă, și anume:

a). Durata în timp scursă de la data primei ocupări a construcției, considerându-se nouă, construcția (sau o parte din aceasta) care a fost livrată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor primei ocupări, cu precizarea că acest criteriu se aplică la construcțiile care nu au suferit transformări de natura celor menționate la punctul 4 al art. 141, alin.(2), lit,f) din Codul fiscal.

Data primei ocupări se consideră, în cazul analizat, data semnării de către beneficiar a procesului verbal de recepție definitivă.

b). Durata în timp scursă de la data primei utilizări a construcției, considerându-se nouă, construcția (sau o parte din aceasta) care a fost livrată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor primei utilizări, cu precizarea că acest criteriu se aplică la construcțiile care au suferit transformări de natura celor menționate la pct.4 al art.141, alin.(2) lit f) din Codul fiscal.

Prin data primei utilizări se înțelege data semnării de către beneficiar a procesului verbal de recepție definitivă a lucrărilor de transformare a construcției în cauză.

c). Lucrările de transformare a oricărei construcții prin care au fost modificate structura, natura ori destinația acestei construcții, dau naștere, în sens fiscal, unei construcții noi, începând cu data primei utilizări.

c¹). În ipoteza în care lucrările de transformare a oricărei construcții nu modifică structura, natura ori destinația construcției, este caracterizată construcție nouă dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției (exclusive valoarea terenului), ulterior transformării. Prin urmare, dacă asupra unei construcții s-au efectuat lucrări care modifică structura, natura ori destinația construcției, criteriul costului transformărilor, indiferent de cuantumul lui, este exclus din analiză pentru a încadra o construcție în categoria celor noi.

Față de starea de fapt constatată, a normelor legale aplicabile speței și a probatoriului existent în dosarul cauzei, apreciem că organul de inspecție a încadrat corect imobilul ca făcând parte din categoria construcțiilor noi, supuse taxării, având în vedere cele ce urmează:

- casa a cărei construcție a început în baza autorizației nr.../...din data de1997, a fost cumpărată de contestatar (împreună cu autorizația de construire) în stare nefinalizată și prin urmare nerecepționată și nedeclarată la organele în drept, rezultând din materialitatea faptelor că această casă nu a fost ocupată niciodată;

- prin lucrările aprobate prin autorizația nr.../....2006 s-a realizat atât finalizarea casei începute în baza autorizației nr.../....1997, cât și extinderea și etajarea acesteia conform proiectului.../2006;

- prin extinderea și etajarea casei cumpărate s-au edificat 13 unități locative față de 4 camere living, 4 băi, 1 hol și anexele cu destinație de garaj, existente la data cumpărării (a se vedea contract fila)

- lucrările de transformare a casei în roșu sunt ne semnificative în raport cu cele de extindere și etajare;

- imobilul astfel finalizat a fost recepționat conform procesului verbal nr. .../....2006 (fila ..), data recepției semnificând și data primei ocupări;

- cele 2 apartamente pentru care TVA-ul colectat a fost contestat, fac parte din acest imobil, imobil pentru care data primei ocupări este, conform normelor legale, data de 21.06.2006, dată când a fost întocmit și semnat procesul verbal de recepție, inclusiv de contestator. Chiar dacă, ipotetic, prin lucrările cuprinse în autorizația ../... s-ar fi făcut numai transformări, extinderea și etajarea realizate, presupun cu necesitate modificări ale structurii construcției vechi, ceea ce ar încadra-o de la data primei utilizări în construcție nouă, conform celor de mai sus;

- în raport cu data primei ocupări, este limpede că pentru cele 2 apartamente s-a colectat legal TVA aferent în sumă de **.... lei.**

Pentru considerentele de mai sus, contestația pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

2.3. Analiza pentru anii 2008 și 2009

Pentru acești ani se arată că organele de control au majorat nejustificat taxa pe valoarea adăugată colectată ca urmare a aplicării greșite de către contestator a cotei reduse de taxă (5%) față de cota standard de 19%.

Motivul recalculării TVA colectată prin aplicarea cotei standard a fost acela că la data vânzării locuințelor s-a aplicat cota redusă de taxă, deși cumpărătorii nu au prezentat la data încheierii contractului sau emiterii facturii declarația pe proprie răspundere în formă autenticată, așa cum prevăd normele legale.

Diferențele stabilite ca urmare a recalculării TVA colectată au fost de **... lei** pentru anul 2008 și **... lei** pentru anul 2009.

În concret, așa cum rezultă din anexa ... (fila ..), în perioada 04.11.2008 – 31.12.2009 contestatorul a vândut 26 de unități locative la care a aplicat cota redusă de 5%, fără ca la data vânzării să fi deținut declarațiile cumpărătorilor. Ulterior vânzării, respectiv în anul 2010 au obținut 14 astfel de declarații (2 în ianuarie 2010 și 12 în lunile iunie și iulie 2010).

În raport cu starea de fapt descrisă anterior, organul de soluționare urmează să se pronunțe dacă contestatorul putea practica și aplica cota redusă de TVA de 5%, în condițiile în care la data vânzării, cumpărătorul nu a prezentat declarația pe proprie răspundere întocmită în forma cerută de lege.

În drept sunt aplicabile prevederile art.140, alin.(2¹), lit.c) din Codul fiscal și pct.23, alin.(9) din Normele de aplicare, în vigoare pentru anii 2008-2009, conform cărora:

art.140, alin.(2¹) lit.c) din Codul fiscal (în vigoare din 15.12.2008)

Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

a).....;

b).....;

c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr.114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană

necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

1. în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;

2. în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%;

pct.23, alin.(9) din Normele de aplicare

Pentru locuințele prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, vânzătorul poate aplica cota de TVA de 5% dacă cumpărătorul va prezenta o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. În vederea aplicării cotei reduse de TVA de 5% pentru locuințele prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, suprafața utilă a locuinței, exclusiv anexele gospodărești, și, după caz, a terenului pe care este construită trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii.

Față de normele legale precitate, rezultă că aplicarea cotei reduse se face numai pentru vânzarea locuințelor ca parte a politicii sociale, sintagmă explicată detaliat la art.140, alin.(2¹), lit.c) din Codul fiscal. În acest context, prin normele de aplicare s-a dispus că pentru locuințele prevăzute la art.140, alin.(2¹), lit.c) din Codul fiscal, vânzătorul poate aplica cota de TVA de 5% însă numai dacă cumpărătorul va prezenta declarație pe proprie răspundere, autentificată la notar, declarație care are drept scop să confirme că la data vânzării sunt îndeplinite condițiile legale de aplicare a cotei reduse. Cu alte cuvinte, cumpărătorul poate beneficia de cota redusă de TVA dacă la data perfectării contractului sau întocmirii facturii atesta printr-o declarație autentificată că îndeplinește condițiile legale pentru a beneficia de locuință livrată ca parte a politicii sociale a statului.

Dacă s-ar admite punctul de vedere al contestatorului, conform căruia declarația pe proprie răspundere ar putea fi dată și ulterior vânzării-cumpărării, ar însemna să admitem că practicarea acestei facilități să rămână la discreția vânzătorului, ceea ce nu poate fi admis.

Considerăm că din textul legal citat (pct.23, alin.9 din Normele de aplicare a Codului fiscal) rezultă fără dubiu că aplicarea cotei reduse de 5% este condiționată de prezentarea declarației cumpărătorului înainte sau la data perfectării tranzacției.

Ca urmare, diferențele rezultate prin recalcularea TVA colectată (**.... lei** pentru anul 2008 și **.... lei** pentru anul 2009) au fost corect stabilite.

Având în vedere cele de mai sus, contestația pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă ca neintemeiată.

2.4. Analiza pentru anul 2010

Contestatorul susține că organul de control a colectat în plus TVA în sumă de lei, aferentă spațiului locativ situat în bloc ..., str.(poziția ...din anexa la RIF).

În opinia petentului, această vânzare este scutită de TVA, având în vedere că blocul s-a recepționat la 27.10.2008 conform procesului verbal .../.., iar vânzarea acestui spațiu s-a făcut după data de 31.12.2009 și drept urmare nu se consideră o construcție nouă supusă impunerii.

În urma verificării acestui capăt de cerere s-au constatat următoarele:

Într-adevăr la poziția ... din anexa ... este cuprinsă tranzacția imobiliară cu numărul cadastral 1...-C1-U21 reprezentând valoarea apartamentului nr...din bloc ..., str. ..., cu prețul de .. lei, pentru care s-a colectat TVA de 5% însumând .. lei (fila 4).

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de .. lei nu a fost stabilită însă de organul de control, aceasta fiind cuprinsă în factura emisă la data de 23.02.2010 beneficiarului de către contestator, factură care a fost cuprinsă atât în jurnalul pentru vânzări al lunii februarie 2010 (fila ..) cât și în decontul de TVA aferent trim. I 2010, deus la AFP Bistrița la data de ..2010 (fila ..)

Având în vedere cele de mai sus, constatăm că suma de ... lei nu a fost inclusă ca diferență în actul de control și în decizia de impunere, fapt pentru care, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca fără obiect.

În cuprinsul contestației sale, dl X face referire și la **alte aspecte** care, în opinia sa, ar conduce la nulitatea actelor administrativ fiscale încheiate de către organul de control, inclusiv a deciziei de impunere nr. .../....2010.

Astfel, contestatorul pune în discuție următoarele:

1. Cu toate că a solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice lămuriri în legătură cu obligația sa de a se înregistra în scopuri de TVA, nu a primit răspuns clar și explicit la solicitarea adresată organului fiscal.

Astfel, în data de 06.02.2008 (adresa- fila 287) a solicitat precizări legate de obligația înregistrării în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Cu adresa din data de 29.05.2008, DGFP Bistrița-Năsăud prin Biroul de Metodologie și Asistență pentru Contribuabili a comunicat domnului X precizările solicitate, arătând că *“persoanele fizice care trebuie să se înregistreze în scopuri de taxă pe valoarea adăugată sunt acelea care realizează vânzări de clădiri noi și terenuri construibile, atunci când aceste bunuri nu au fost utilizate în scopuri personale și în cazul în care operațiunile au caracter de continuitate. Având în vedere perioada foarte limitată de timp pentru care o clădire este nouă, rezultă cu certitudine că numai întâmplător este posibil ca persoana fizică să vândă astfel de clădiri în alte scopuri decât cele comerciale”*.

Cu toate acestea, conform Declarației 020 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița Năsăud sub nr. .../....2008, dl X s-a înregistrat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată numai începând cu data de **23.10.2010**.

Așadar susținerile potrivit cărora nu a primit răspuns clar și explicit la solicitarea adresată organului fiscal competent referitoare la obligația de a se înregistra în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, nu sunt justificate. Chiar în

condițiile în care derula activități care intrau în sfera operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, înregistrarea a fost făcută, prin opțiune doar în luna octombrie 2008.

2. Referitor la susținerile contestatorului potrivit cărora, inspecția fiscală poate avea ca subiect numai persoanele care întocmesc declarații fiscale, nu și cele care nu au această obligație, precizăm că potrivit prevederilor art. 94 din Codul de procedură fiscală:

*(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, **corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile**, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

În raport cu normele citate, rezultă că obiectul inspecției fiscale îl constituie și verificarea îndeplinirii de către contribuabili a tuturor prevederilor legale în materie fiscală.

3. Referitor la faptul că inspecția fiscală a depășit termenul de 3 luni, precizăm că depășirea termenului nu face parte din categoria elementelor actului administrativ fiscal prevăzute expres de art. 46 din Codul de procedură fiscală care conduc la nulitatea acestuia.

4. În ceea ce privește recalcularea impozitului pe venitul din transferul dreptului de proprietate și compensarea acestuia cu taxa pe valoarea adăugată datorată de contestator, facem precizarea că potrivit art. 205 alin. (1) contestația se formulează “*împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale*”, iar potrivit art. 206 alin. (2) din Codul de procedură fiscală:

*(2) Obiectul contestației îl **constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat**, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.*

În raport de normele legale citate rezultă că organul de soluționare se poate investi numai pentru sumele cuprinse în titlul de creanță contestat.

Față de cele arătate este evident că petentul a contestat impozitul pe venitul din transferul proprietății imobiliare stabilit prin acte de impunere anterioare, solicitând recalcularea acestuia prin influențarea bazei de impunere cu taxa pe valoarea adăugată colectată. Menționăm că organul de control a efectuat inspecție fiscală parțială având ca obiect numai taxa pe valoarea adăugată, iar decizia de impunere contestată a fost emisă numai pe baza constatărilor cuprinse în raportul de inspecție fiscală care nu face nicio referire la impozitul pe venit. În acest context constatăm că în raport de prevederile art. 206 alin. (2) din Codul de procedură fiscală solicitarea petentului de recalculare a impozitului pe venit este lipsită de obiect, acest capăt de cerere urmând a fi respins.

5. Cu referire la critica bazei de impunere

Contestatorul arată că decizia de impunere nu respectă prevederile art.87 din Codul de procedură fiscală, respectiv nu cuprinde baza de impunere și sumele suplimentar stabilite pentru fiecare an în parte, ba mai mult, baza impozabilă înscrisă în decizie, în sumă de ... lei nu este cuprinsă nicăieri în raportul de inspecție fiscală

sau anexele aferente. Referitor la acest aspect, critica contestatorului este parțial justificată având în vedere că atât sumele respinse la rambursare, cât și cele rămase de plată în urma controlului, care fac obiectul contestației, nu au fost influențate de această deficiență, bazele de calcul, TVA colectat, TVA deductibil și diferențele stabilite regăsindu-se în anexele (filele și ..) la actul de control, anexe centralizate pe parcursul soluționării contestației în situațiile de la filele Din verificarea acestor anexe rezultă că, din eroare, baza de impozitare înscrisă în decizia contestată (... lei) a fost numai aceea prin care s-au stabilit diferențele privind taxa pe valoarea adăugată colectată, fără a fi influențată prin preluarea din anexe a bazei avută în vedere la determinarea diferențelor privind taxa pe valoarea adăugată de dedus. Având în vedere că suntem în prezența unei erori materiale (eroare ce urmează a fi corectată de organul emitent a deciziei de impunere) care, așa cum s-a arătat mai sus, nu a influențat diferențele stabilite prin decizia atacată, excepția vizând nulitatea actului administrativ fiscal invocată de contribuabil nu este întemeiată, urmând a fi respinsă.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art. 210 și ale art. 216 alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată pentru care nu s-a aprobat rambursarea și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr./....2010;

2. Admiterea contestației pentru suma totală de ... lei, din care suma de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată, iar suma de lei reprezintă accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință, anularea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr./....2010;

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr./.....2010;

4. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma de lei, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr./.....2010;

5. Respingerea ca fără obiect a cererii de recalculare a impozitului pe veniturile din transferul proprietății imobiliare din patrimoniul personal și compensării acestuia cu taxa pe valoarea adăugată datorată de către X

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Curtea de Apel Cluj – Secția comercială, contencios administrativ și fiscal.

p. DIRECTOR EXECUTIV,
ec. CICIOC DORINA SANDA

ŞEF BIROU,
BULCU PETRU