



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice Bacau
Biroul de solutionare contestestatii**

Str.Dumbava Rosie nr.1-3
Cod postal 600045, Bacau
Tel : +0234 51 00 15
Fax : +0234 51 00 03
e-mail : mail@mfinante.ro

DECIZIA Nr.553/18.02.2010

Directia generala a finantelor publice Bacau a primit spre solutionare cu adresa nr.... inregistrata la institutia noastra sub nr..., contestatia ..., cu domiciliul in jud.Bacau.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse de organele de inspectie fiscala prin decizia de impunere nr...., privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala prin raportul de inspectie fiscala nr...., iar obiectul contestatiei il constituie suma de ..., care prezinta urmatoarea componenta :

- ... lei – TVA.
- ... lei - majorari de intarziere aferente TVA.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art.207, alin.(1) din OG nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala.

In indeplinirea regulilor procedurale, contestatia este semnata de d-na
Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, petenta contesta masurile stabilite prin decizia de impunere nr...., emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala-Biroul Inspectie Fiscala Persoane Fizice, considerand netemeinica si nelegala imputarea unor majorari de intarziere asupra taxei pe valoarea adaugata de plata stabilita din oficiu, atata timp cat legislatia in vigoare a fost interpretabila.

Societatea sustine ca, problema in cauza este una de natura destul de complexa si impune o analiza a textelor din codul fiscal care reglementeaza conditiile in care o persoana (fizica sau juridica) este obligata sa plateasca TVA.

In sustinerea celor afirmate, d-na ... invoca urmatoarele prevederi legale:

- art.126 din Codul Fiscal, in care se precizeaza ca, o operatiune este considerata impozabila din punct de vedere a TVA, doar daca este realizata de o persoana impozabila.

- art. 127, alin.1 din Codul Fiscal, care prevede: este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

- pct.3 din normele metodologice de aplicare a codului fiscal care stipulează:

(1) 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, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

În consecință, afirma contestatoarea, vânzarea locuințelor personale sau a altor bunuri (inclusiv terenuri) nu sunt considerate a fi activități economice și prin urmare nu există obligația de a plăti TVA pentru astfel de vânzări, cu excepția cazului în care se constată că persoana fizică în cauză, desfășoară astfel de activități cu caracter de continuitate și deci cu titlu profesional; în acest caz o astfel de persoană ar deveni o persoană impozabilă fiind obligată să solicite înregistrarea ca platitor de TVA.

Activitatea economică, menționează petenta, în sensul art.127, alin.2 din codul fiscal, înseamnă activitatea ; producătorilor, comercianților și prestatorilor de servicii, respectiv este activitatea celor care savăresc în general acte de comerț.

În conformitate cu Codul Comercial, actele care au ca obiect imobile (clădiri sau terenuri) nu sunt considerate acte de comerț, ele fiind esențialmente civile.

Din acest punct de vedere susține, d-na ..., rezulta faptul că nefiind un act comercial, activitatea de vânzare de imobile chiar și cu caracter de continuitate, nu poate fi încadrată în tiparul art.127, alin.2, nefiind o activitate a unui producător, comerciant, sau prestator de servicii.

De asemenea petenta invocă prevederile art.141, alin.2, lit.f din Codul Fiscal, care stipulează că vânzarea de terenuri agricole (neconstruibile) este o activitate scutită de TVA indiferent dacă este efectuată cu caracter de continuitate sau nu și deci în acest caz nu se pune problema plății TVA.

În concluzie, d-na ... solicită ca, în măsura în care se va considera că persoana fizică datorează TVA, trebuie să se țină cont de principiul conform căruia o persoană care este platitoare de tva, are dreptul și la deducerea acesteia.

În aceste condiții, considera că ar trebui să opereze o compensare legală a TVA aferentă facturilor de achiziție a materialelor de construcții achiziționate cu eventuala taxă pe valoarea adăugată datorată.

Totodată, petenta afirmă că taxele datorate către stat la vânzarea imobilelor au fost calculate la întregul pret și nu la pretul fără tva, astfel încât prin obligarea sa la plata taxei pe valoarea adăugată, considera că se va realiza o dublă impunere.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr...., incheiat la persoana fizica ... care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr...., organele de inspectie fiscala au urmarit modul de calcul, evidentiere si plata a taxei pe valoarea adaugata si accesoriile aferente, urmare a efectuarii de tranzactii imobiliare in perioada 2004 – 2009 si pentru care nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA.

In urma verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala ale AIF Bacau - Biroul Inspectie Fiscala Persoane Fizice, au constatat ca in perioada 2004 – 30.09.2009, d-na ... a efectuat un numar de 22 tranzactii imobiliare in valoare totala de ... lei, constand in vanzari de:

- apartament situat in mun. Bacau, str...
- constructii noi (apartamente) in numar de 16 in blocul de locuinte situat in Bacau, str...
- terenuri construibile.
- teren arabil.

pentru care nu s-a indeplinit obligatia inregistrarii ca platitor de TVA.

Pentru un numar de 6 tranzactii imobiliare in valoare de ... lei, reprezentand instrainari de bunuri situate in Bacau, str..., teren comuna ... si teren com..., in conformitate cu prevederile art.152, alin.6, ale art.153, alin.1, lit.b si ale art. 137, alin.1, lit. a din Legea nr.571/2003 si pct.23 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, s-au caculat obligatii fiscale suplimentare privind tva in suma de ... lei.

Pentru neachitarea la termen a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art.119 si art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala s-au calculat accesorii in suma de ... lei.

III. Luand in considerare motivele invocate de petenta in contestatia formulata, constatarile organului de control, precum si prevederile legale in vigoare la data verificarii, se retin urmatoarele:

Persoana fizica ..., are domiciliul fiscal in Bacau, str... si a efectuat in perioada supusa controlului tranzactii imobiliare cu caracter de continuitate.

Controlul fiscal a avut ca obiectiv stabilirea caracterului economic al activitatii desfasurate de d-na ..., obtinerea de venituri cu caracter de continuitate urmare a efectuarii de tranzactii imobiliare in perioada 2004 – 30.09.2009, stabilirea datei depasirii plafonului de scutire de TVA, respectiv data cand d-na ... trebuia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, calculul TVA datorata bugetului de stat precum si a accesoriilor aferente.

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost cuprinsa in intervalul 2004 – 2009.

Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca petenta datoreaza la buget suma de ... reprezentand : ... lei – TVA si ... lei - majorari de intarziere aferente TVA, stabilite prin decizia de impunere nr...., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.....

Prin contestatia formulata, petenta considera ca nu ii sunt aplicabile prevederile art.127, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata in sensul ca nu poate fi incadrata in categoria persoanelor impozabile, activitatea efectuata nu reprezinta o activitate economica, asa cum este prevazuta de art.127, alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare. Totodata neaga caracterul de continuitate al operatiunilor imobiliare efectuate si faptul ca ar fi obtinut venituri cu caracter continu din activitati economice.

Prin raportul de inspectie fiscala nr...., organele de inspectie fiscala, au constatat ca persoana impozabila ... a efectuat in perioada 2004 – 30.09.2009 un numar de 22 tranzactii imobiliare in valoare totala de ... lei constand in instrainari de bunuri reprezentand;

- locuinta proprietate personala.
- 16 apartamente in blocul de locuinte – cladirea colectiva P + 3E + M, edificat in mun.Bacau, str...
- teren intravilan in suprafata totala de 1049 mp, situat in comuna ...jud.Bacau.
- teren intravilan in suprafata totala de 1835 mp, curti constructii situat in sat. ...
- teren intravilan in suprafata totala de 4007 mp, situat in comuna ..., jud.Bacau.
- teren intravilan in suprafata totala de 4350 mp, situat in sat. ..., jud. Bacau.
- teren intravilan in suprafata totala de 6886 mp, situat in comuna ..., jud.Bacau.

Din analiza documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, respectiv copii dupa contractele de vanzare-cumparare s-au retinut urmatoarele:

- In anul 2004, petenta nu a efectuat tranzactii imobiliare.
- In anul 2005, valoarea tranzactiei imobiliare efectuate a fost in suma de ...lei si reprezinta contravaloarea vanzare locuinta personala.
- In anul 2006, nu s-au efectuat tranzactii imobiliare.
- In anul 2007, d-na ... efectueaza tranzactii imobiliare in suma ...lei, reprezentand contravaloarea instrainarii unui numar de 16 apartamente situate in blocul P + 3E + M, edificat in mun.Bacau, str... in baza autorizatiei de construire nr...., eliberata de Primaria Municipiului Bacau dupa cum urmeaza:
 - In anul 2008, valoarea tranzactiei imobiliare a fost in suma de ...lei, reprezentand teren intravilan in suprafata de 1041 mp, situat in comuna ... , jud. Bacau conform contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr...

- In anul 2009, in perioada verificata 01. – 30.09.2009, valoarea tranzactiilor imobiliare efectuate de petenta a fost in suma de ...lei, astfel ;

* ...lei, conform contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr..., reprezentand teren curti constructii in supravata de 1835 mp situat in antravilanul com.....

* ...lei, conform contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr..., reprezentand teren intravilan in suprafata de 4007 mp, situat in comuna

Facem precizarea ca, cele 16 apartamente instrainate din blocul de locuinte edificat in mun.Bacau, str....., au fost construite de catre SC ..., conform autorizatiilor de construire, fapt pentru care organele de inspectie fiscala au apreciat ca nu pot fi considerate operatiuni ocazionale intrucat au fost angajate costuri.

Intentia d-nei ... de a desfasura o activitate economica a fost apreciata de catre organele de inspectie fiscala in baza urmatoarelor elemente obiective furnizate de Primaria Municipiului Bacau cu adresa inregistrata la DGFP Bacau sub nr... si la Acivitatea de Inspectie Fiscala sub nr..., ca urmare a adresei DGFP Bacau – Activitatea de Inspectie Fiscala nr..., respectiv:

- autorizatie de constructie nr..., eliberata de Primaria Municipiului Bacau in baza cererii nr... adresate de d-na ..., cu domiciliul in Bacau, str... care are ca obiect „, executarea lucrarilor de construire pentru bloc de locuinte categoria de importanta C normala, regim de inaltime P+3E+M, in suprafata desfasurata de ... mp, cu fundatii izolate din B.A. si constructie din ziduri, structura de rezistenta din cadre de B.A., inchideri cu zidarie din caramida si tamplarie de PVC cu geam termopan, acoperis tip sarpanta din lemn, invelitoare din tabla tip tigla” – in valoare de ...lei.

- Certificatul de urbanism nr.... eliberat de Primaria Municipiului Bacau – beneficiar ... care a avut drept obiect, imobilul – teren si/sau constructii situat in Bacau, str... identificat prin plan de situatie carte funciara....

- incheierea nr....., eliberata de Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara Bacau , prin care se ”admite cererea cu privire la imobilul situat in intravilanul mun. Bacau, str..., jud. Bacau, sola..., parcela ...in suprafata de ... mp. inscrisa in Cartea Funciara nr... a mun. Bacau cu numar cadastral ... proprietatea ..., necasatorita, de B1 si sa se reinscrie dreptul de proprietate asupra imobilului de mai sus.”

Intre d-na ... in calitate de achizitor, cu domiciliul in Bacau, str..., jud. Bacau, legitimata cu C.I., seria..., eliberat de Politia Bacau la data de..., avand CNP ... si SC ...SRL, cu sediul in Bacau, str..., numar de inregistrare la Registrul Comertului Bacau ..., cod fiscal..., reprezentata prin ... – administrator , in calitate de executant, a fost incheiat contractul de executie de lucrari nr....

Obiectul contractului mentionat mai sus este, executarea si finalizarea lucrarii „, constructie bloc locuinte” – situat in Bacau, str... compus din 16 apartamente , in suprafata totala construita de 1640 mp si respectiv 1260 mp

suprafata utila in decurs de aproximativ un an de la data intrarii in vigoare a contractului. Contractul de executie intra in vigoare dupa inregistrare la Registrul Comertului Bacau.

Potrivit pct.2 din contractul de executie de lucrari nr...., pretul convenit intre achizitor (d-na ...) si executant, platibil conform graficului de plati, a fost stabilit la ...pentru „executia, finalizarea si intretinerea lucrarii constructie bloc locuinte”.

Pe parcursul derularii lucrarilor de constructie ce au facut obiectul contractului de executie de lucrari nr..., au fost intocmite urmatoarele documente, pe faze de lucrari supuse verificarii:

- proces- verbal pentru verificarea calitatii lucrarilor ascunse...- element de identificare – armare cuzineti fundatie, montaj, armatura stalpi parter.

- proces- verbal pentru verificarea calitatii lucrarilor ascunse...- element de identificare- cofraj si armari centuri fundatii.

- proces- verbal pentru verificarea calitatii lucrarilor ascunse...- element de identificare- parter.

- proces-verbal pentru verificarea calitatii lucrarilor ascunse...- element de identificare- executia umpluturilor.

- proces-verbal pentru verificarea calitatii lucrarilor ascunse...- element de identificare- armari pardoseala parter.

- proces-verbal pentru verificarea calitatii lucrarilor ascunse...- element de identificare- montaj termoizolatie din polistiren.

- proces-verbal pentru verificarea calitatii lucrarilor ascunse...- element de identificare- cofraj si armari grinzi din beton armat peste parter, scara interioara.

La finalizarea lucrarilor a fost intocmit procesul verbal de receptie nr.... privind „Construire bloc de locuinte, regim de inaltime: P+3E+M, Sd =1642,5 mp, structura de rezistenta din cadre de B.A. si inchideri cu zidarie din caramida – str..., Bacau, executat in cadrul contractului nr..., incheiat intre ... si SC ..., prin care potrivit pct.6 – 8, se admite receptia finala a lucrarii.

Operatiunile imobiliare sus mentionate nu pot fi considerate ocazionale, intrucat d-na ... a realizat o activitate economica care este inceputa in momentul in care a angajat costuri pentru investitia respectiva.

Este evident ca activitatea desfasurata de d-na ... este o activitate cu caracter de continuitate si ca apartamentele construite si terenurile dobandite prin cumparare, nu au fost folosite in scopuri personale fiind instrainate. Din punct de vedere fiscal, operatiunile au caracter de continuitate, atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale.

Avand in vedere prevederile pct.66, alin.2 din HG nr.44/2004 – Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, dat in aplicarea art.153 din Codul Fiscal: „*In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri***”

si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice”.

Operatiunile imobiliare efectuate de d-na ... nu pot fi considerate „intamplatoare”, intrucat analizand frecventa tranzactiilor, organele de inspectie fiscala au apreciat ca din punct de vedere fiscal, d-na ..., a desfasurat o activitate economica, astfel cum este definita la art.127, alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, „(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.*”

Organele de inspectie inspectie fiscala au apreciat ca persoana impozabila ... a initiat o activitate economica din momentul in care a achizitionat terenul pe care a fost construit blocul de locuinte in regie proprie, deci a angajat costuri in acest sens.

In determinarea caracterului de continuitate, organele de inspectie fiscala au avut in vedere si:

- ***frecventa tranzactiilor*** – in masura in care ar fi fost numai o singura operatiune, accidental, nu ar fi constituit o operatiune cu caracter comercial, dar d-na ... a efectuat mai multe actiuni de vanzare a unor bunuri imobiliare.
- ***modul in care bunurile au fost dobandite/vandute*** – perioada scursa intre data achizitionarii terenului pe care a fost edificat imobilul sus mentionat si data la care au inceput vanzarile de apartamente aferente imobilului este foarte limitata (terenul pe care a fost edificat imobilul a fost achizitionat prin contractul de vanzare cumparare autentificat sub numarul..., la B.N.P. ...si apartamentele au fost construite conform autorizatiei de construire nr... emisa de Primaria Mun. Bacau).

Avand in vedere cele prezentate anterior, organele de inspectie fiscala apreciaza ca tranzactiile imobiliare au fost efectuate in scopuri comerciale.

In consecinta, doamna ..., pentru tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 2004 – 2009, avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA, fiind din punct de vedere fiscal persoana fizica impozabila.

Potrivit prevederilor art.125, alin.1, pct. 18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

„ 18. persoana impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizica, grupul de persoane, instituția publica, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă sa desfășoare o activitate economică;”

In baza prevederilor art.150, alin.1, lit.a din acelasi act normativ;

„...este obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România a)” persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu,”

In cazul tranzactiei efectuate in anul 2005, in valoare de ... lei, conform contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr..., operatiunii imobiliare i se aplica prevederile art.127, alin.1-2 din Legea nr.571/2003 si ale pct.3 (1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal in care se precizeaza: *„obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal”*.

Din analiza contractelor de vanzare cumparare, a rezultat ca in cursul anului 2005 d-na ... nu a efectuat alte tranzactii impozabile, operatiunea a fost considerata ocazionala „persoana impozabila nu a mai realizat astfel de operatiuni „intamplatoare”.

In cursul anului 2007, organele de inspectie fiscala au constatat ca d-na ... a efectuat un numar de 16 operatiuni imobiliare reprezentand vanzari de apartamente in blocul edificat in mun. Bacau, str...

Din analiza celor 16 tranzactii imobiliare efectuate in anul 2007, conform contractelor de vanzare cumparare mentionate anterior, s-a constatat ca operatiunile imobiliare respective, intra in sfera de aplicare a prevederilor art.152, alin.1, alin.2 si alin.6 din acelasi act normativ si ale pct.61, alin.1 din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare in care se stipuleaza ca:

- art.152, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

(1) „Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”

(2) „Cifra de afaceri care servește drept referința pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mica întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an

calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125 1 alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”

(6) „Persoana impozabilă care aplica regimul special de scutire și a carei cifra de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplica pana la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectiva nu solicita sau solicita înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabilească obligații privind taxa de plata și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie înregistrat în scopuri de taxa, conform art. 153.

- pct.61, alin.1 din HG nr.44/2004;

61. (1) Cursul de schimb valutar prevazut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, este cursul de schimb valutar comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si este valabil pentru persoanele impozabile care au luat fiinta in cursul anului 2007 sau care au fost infiintate anterior aderarii si au depasit plafonul in cursul anului 2007. Pentru anii urmatori, cursul de schimb valutar utilizat pentru calculul plafonului prevazut la art. 152 alin. (1), este cursul comunicat de Banca Nationala a Romaniei la inceputul fiecarui an calendaristic.

Facem precizarea ca d-na ... a realizat la finele lunii mai 2007, venituri din vanzarea imobilelor in suma de ... lei, depasind plafonul de 35.000 euro, prevazut de art.152, alin.1 si 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare, respectiv echivalentul in lei a plafonului de de scutire de 35.000 euro, (la cursul comunicat de BNR la data aderarii in UE), de 118.360 lei, pentru care agentul economic trebuia sa solicite in termen de 10 zile inregistrarea in scopuri de TVA in baza prevederilor art.153, alin.1, lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in care se precizeaza:

(1)” Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea

adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon”.

In consecinta, d-na ... avea obligatia ca pana la data de 10 iunie 2009, sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA, urmand ca incepand cu data de intai a lunii iulie 2007 sa devina platitoare de TVA in conformitate cu prevederile art.69, alin 5 din HG nr.1050/2004 in care se precizeaza:

5) „Data înregistrării ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată este:

b) data de întâi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă face opțiunea pentru aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adăugată în situațiile prevăzute la alin. (1) lit. d);”

Astfel, incepand cu tranzactia imobiliara in valoare de ...lei, conform contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr..., contestatoarea datoreaza taxa pe valoarea adaugata, operatiunea intrand in sfera de aplicare a prevederilor art.152, alin.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.62, alin.2 din HG nr.44/2004 in care se precizeaza ;

„ (2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;”

In consecinta, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea in sarcina petentei a unei taxe pe valoarea adaugata in suma de ... lei, pe care societatea o datoreaza pentru tranzactiile efectuate dupa data de 01.07.2007, dupa cum urmeaza:

- ... lei - taxa pe valoarea adaugata, aferenta trim. III 2007, calculata asupra bazei de impozitare in suma de ... lei, reprezentand c/v imobile (in baza contractului nr..., a contractului nr... si a contractului nr...

Potrivit art.157, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in care se precizeaza ca : **„1)Orice persoana**

trebuie sa achite taxa de plata organelor fiscale pana la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³” termenul de plata a fost 25.10.2007.

- ...lei - taxa pe valoarea adaugata aferenta lunii aprilie 2008, calculata asupra bazei de impozitare in suma de ...lei, reprezentand c/v teren intravilan in suprafata de 1041 mp, situat in comuna ... , jud. Bacau conform contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr...

Tranzactia imobiliara efectuata in luna aprilie 2008 in suma de ... lei in baza contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr..., intra in sfera de aplicare a TVA in exceptia prevazuta de art.141, alin.2, lit.f, pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

„Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoana impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-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;”

Incadrarea in categoria teren construibil a fost facuta de organele de inspectie fiscala in baza prevederilor legale mentionate mai sus si a informatiilor furnizate prin adresa nr..., transmisa de Primaria ..., inregistrata la DGFP Bacau sub nr... si la AIF sub nr...

- ... lei - taxa pe valoarea adaugata aferenta trim. III 2009, calculata asupra bazei de impozitare in suma de ...lei (din care ...lei, conform contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr..., reprezentand c/v teren curti constructii in suprafata de 1835 mp situat in intravilanul com.... si ...lei, conform contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr..., reprezentand c/v teren intravilan in suprafata de 4007 mp, situat in comuna

Precizam ca si tranzactiile imobiliare in valoare totala de ...lei, mentionate anterior, se incadreaza in exceptia prevazuta de art.141, alin.2, lit.f, pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, prevederi legale citate mai sus.

Referitor la valoarea asupra careia organele de inspectie fiscala au aplicat TVA, respectiv baza impozabila, aceasta este constituita conform prevederilor art.137, alin.1, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare **„din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”**

Potrivit prevederilor art.140 din acelasi act normativ:

(1) Cota standard este de 19% și se aplica asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduse”.

In concluzie, apreciem ca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea in sarcina petentei a taxei pe valoarea adaugata suplimentara de plata in suma totala de ... lei, (urmare a tranzactiilor imobiliare efectuate de persoana impozabila ...), prin aplicarea asupra bazei de impozitare in suma de ... lei, a procedului sutei marite, respectiv $19 \times 100/119$, in cazul cotei standard , potrivit pct.24, alin.2, modificat in pct.23, alin.2 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin HG nr.44/2004, in care se prevede ca:

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

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

Facem precizarea ca baza de impozitare asupra careia a fost aplicat procedeul sutei marite, l-a reprezentat pretul de vanzare convenit intre d-na ... in calitate de proprietar al bunurilor ce au facut obiectul tranzactiilor imobiliare si cumparatori, pretul fiind declarat prin contractele de vanzare-cumparare autentificate.

Pentru suma de ... lei reprezentand TVA colectata suplimentar, aferenta tranzactiilor imobiliare efectuate de persoana impozabila ... in perioada supusa verificarii, in conformitate cu prevederile art.119 si 120, alin.1 si alin.7 din OG nr.92/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, s-au calculat in mod corect accesorii aferente in suma de ... lei.

In ceea ce priveste mentiunea contestatoarei potrivit careia tranzactiile imobiliare sunt supuse platii TVA incepand cu 1 ianuarie 2008, aceasta este nefondata, deoarece, inca de la 1iunie 2002, data intrarii in vigoare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, ar fi avut obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA, intrucat pana la data de 01.01.2007, data aderarii Romaniei la UE, nu exista nici o scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie era taxabila daca era realizata de o persoana impozabila. In ceea ce priveste vanzarea ocazionala sau de bunuri personale acestea nu intrau in sfera de aplicare a TVA.

Referitor la afirmatia petentei in sensul ca „in masura in care se va considera ca persoana fizica datoreaza TVA, trebuie sa se tina cont de principiul conform careia o persoana care este platitoare de tva, are dreptul si la deducerea acesteia”, apreciem ca aceasta este neintemeiata, intrucat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata ia nastere odata cu inregistrarea ca platitor de TVA, conform prevederilor pct.56, alin.5, din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in care se stipuleaza „...”, la data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, persoana impozabila beneficiaza de dreptul de deducere aferent bunurilor achizitionate, conform art. 145 alin. (11) si (12) din Codul fiscal. Taxa pe valoarea adaugata dedusa se inscrie in primul decont de taxa pe valoarea adaugata depus la organul fiscal.”

Legat de invocarea de catre petenta a prevederilor art.141, alin.2, lit.f din Codul Fiscal, care stipuleaza ca vanzarea de terenuri agricole (neconstruibile) este o activitate scutita de TVA indiferent daca este efectuata cu caracter de continuitate sau nu si deci in acest caz nu se pune problema platii TVA, facem precizarea ca d-na ... a facut referire doar la prima parte a art. mentionat, fara a tine cont de exceptia prevazuta de acelasi articol, care prevede:

„.... Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil, daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

1. teren constructibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare;”

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor pct.23, alin.2, pct.66, alin.2 si pct.62, alin.2 din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, art.69, alin 5 din HG nr.1050/2004, art.127, alin.2, art.137, alin.1, lit.a, art.140, art.141, alin.2, lit.f, pct.1, a art.153, alin.1, a art.152, alin.1 si alin.6, art.157, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, a art.119, art.120, si art.216 alin.1 din OG nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile ulterioare, se:

DECIDE:

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de d-na ..., pentru suma de ..., reprezentand:

- ... lei – TVA.
- ... lei - majorari de intarziere aferente TVA.

Prezenta decizie, poate fi atacata in termen de 6 luni de la primire la Tribunalul – Bacau.

**DIRECTOR COORDONATOR,
CORNEL ASANDI**

**SEF BIROU
JURIDIC si CONTENCIOS,
NICOLAE SICOE**