



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Bacău



Str. Dumbrava Roșie nr. 1-3
Bacău, jud. Bacău
Tel : +023 451 00 15
Fax : +023 451 00 05
e-mail : dgfp.bc@mfinante.ro

DECIZIA NR. 715 / 03.06.2011

Privind solutionarea contestatiei formulata de domnul X impotriva
deciziei de impunere nr.... intocmita de organele de inspectie fiscala din
cadrul DGFP Bacau

Directia generala a finantelor publice Bacau a primit spre solutionare
de la Activitatea de inspectie fiscala-Serviciul Persoane Fizice, cu adresa
nr...., inregistrata la institutia noastra sub nr...., contestatia formulata de
domnul X impotriva deciziei de impunere nr.... intocmita de organele de
inspectie fiscala din cadrul DGFP Bacau.

Suma contestata este ... lei si reprezinta :

-... lei-taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar ;
-... lei- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata
stabilita suplimentar.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art.207 alin (1)
din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala, avand
in vedere dovada comunicarii deciziei de impunere din ... si data depunerii
prin posta a contestatiei din

In indeplinirea regulilor procedurale contestatia poarta semnatura
domnului X astfel cum se prevede la art. 206, lit.e) din OG nr.92/2003,
republicata.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la solutionarea pe fond a
contestatiei.

I.Prin contestatia formulata petenta arata ca in conformitate cu prevederile Codului Comercial actele care au ca obiect imobile(cladiri sau terenuri) nu sunt considerate acte de comert ele fiind esentialmente civile.

Rezulta astfel, faptul ca nefiind un act comercial, activitatea de vanzare de imobile chiar si cu caracter de continuitate, nu poate fi incadrata in tiparul art.127 alineat 2, nefiind o activitate a unui producator, comerciant sau prestator de servicii.

Un alt aspect prezentat de petent este acela ca nu sunt clare criteriile ce definesc caracterul de continuitate al unei activitati, prezentand doua situatii, una a unui investitor persoana fizica, care poate face 4 apartamente in 6 luni si cealalata a investitorului persoana fizica, care construieste 4 blocuri cu 116 apartamente in 24 luni, si intrebandu-se cine are continuitate si cine nu.

De asemenea, petentul arata faptul ca notiuni precum „caracterul de continuitate” si „folosirea in scopuri personale” nu sunt explicate in Codul fiscal, aceasta decizie fiind la latitudinea inspectorilor fiscali, Agentia Nationala de Administrare Fiscala nu a avut si nu are inca o pozitie oficiala.

In acest sens petentul invoca un numar de 3 raspunsuri date diferitelor persoane interesate de diferite institutii din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor din care rezulta ambiguitatea prevederilor codului fiscal cu privire la acest aspect, care a creat o stare de nesiguranta atat pentru vanzatori cat si pentru cumparatori, intrucat nu se poate determina momentul la care o persoana devine platitoare de TVA, fapt ce influenteaza in mod nemijlocit pretul de vanzare al bunului imobil.

Din contextul real al evenimentelor desfasurate reiese cert ca actele de vanzare cumparare incheiate au fost pur acte civile, nu a existat intentia de obtinere de venituri ci conservarea rezultatului muncii, vanzarile au fost determinate de epuizarea resurselor si de o decizie initiala, considerata ulterior a fi gresita, iar tranzactiile au fost mai multe intrucat au fost determinate de constructia realizata.

Concluzia petentului este:

Constructiile vandute in anul 2008-2009 au fost construite in perioada 2005-2006, asadar s-au vandut dupa 31 decembrie a anului urmator edificarii constructiilor, caz in care nu se aplica TVA iar terenurile aferente au fost achizitionate in anul 2004.

La data edificarii constructiilor, respectiv anul 2005 nu avea de unde sa stie ca peste 4-5 ani se va schimba legislatia si va fi nevoit ca in cazul in care le va vinde sa aplice TVA-ul aferent.Daca acest lucru ar fi fost cunoscut cu siguranta ar fi procedat la deducerea TVA aferent cheltuielilor efectuate cu edificarea constructiilor in cauza.

Vanzarea constructiilor edificate a avut loc la un an sau doi dupa edificarea acestora, perioada in care acestea au fost stapanite de fapt si de drept ca un bun proprietar.

Tranzactiile efectuate cel putin pana la 01.01.2008 NU se incadreaza in dispozitiile art.124 si 127 Cod Fiscal si NU sunt purtatoare de TVA.

Nici dupa 01.01.2008 legiuitorul nu elucideaza „caracterul de continuitate” al tranzactiilor, aceste ramanand a fi la latitudinea organelor de inspectie fiscala.

In masura in care s-ar considera ca ar datora TVA incepand cu data de 01.01.2008, trebuie sa se tina cont de data de la care a fost depasit plafonul de 35.000 EURO, dupa data de 01.01.2008 si de principiul conform caruia o persoana care este platitoare de TVA are dreptul si la deducerea acestuia, tinandu-se cont de argumentele juridice clare si fara echivoc care stabilesc caracterul comercial al tranzactiilor de vanzare cumparare precum si caracterul de continuitate al acestora.

Edificarea constructiilor s-a realizat anterior anului 2008, situatie in care se afla in imposibilitatea deducerii TVA-ului si doar doua locuinte cuplate s-au edificat dupa aceasta perioada, mai exact in februarie 2009.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr...., s-a efectuat inspectia fiscala partiala privind modul de calcul, evidentiere si plata a taxei pe valoarea adaugata si accesoriile datorate de catre persoana fizica impozabila X urmare a efectuarii de tranzactii imobiliare in perioada 01.01.2006-30.09.2009 si pentru care nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA.

Selectarea contribuabililor in vederea efectuarii inspectiei fiscale partiale s-a efectuat pe baza art.100 din OG nr.92/2003 si a avut la baza informatiile furnizate de DGFP-Bacau Activitatea de Administrare a Veniturilor Statului sub forma listei persoanelor fizice cu risc fiscal ridicat care au efectuat tranzactii imobiliare in perioada 2006-2009, ordonate dupa valoarea totala pe an si dupa numarul de tranzactii.

La capitolul III. Constatari privind taxa pe valoarea adaugata s-au stabilit urmatoarele:

-In perioada 01.01.2006-30.09.2009, domnul X a efectuat un numar de 24 tranzactii imobiliare constand in instrainari de constructii vechi si noi, pentru care nu s-a indeplinit obligatia inregistrarii ca platitor de TVA.

Temeiul de drept in baza caruia a fost calculata taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei este Legea nr.571/2003, respectiv prevederile articolelor 125, pct.4, art.127, (2), art.137, art.141, alin.(2), lit.f), art.145, alin.(8), lit.a) art.152, alin.(1), (2), (3) si (6), art.157, alin.(1) si pct.23, alin.(2) din HG nr.44/2004.

Majorarile de intarziere aferente in suma de ... lei au fost calculate in baza prevederilor art.119-120 din OG nr.92/2003.

Obligatiile fiscale stabilite prin raportul de inspectie fiscala nr.... au fost impuse prin decizia de impunere nr.

III.Luand in considerare sustinerile petentei, constatarile organului de control precum si actele normative aplicabile spetei in cauza retinem:

Domnul X are cod numeric personal ... si este domiciliat in ..., strada ..., nr...., si a fost inregistrat in scopuri de TVA din oficiu de organul fiscal competent potrivit prevederilor art.153, alin.(7) din Legea nr.571/2003 incepand cu data de 01.12.2009, avand cod de inregistrare fiscala

Domnul X a fost verificat inopinat de Activitatea de inspectie fiscala Biroul inspectie fiscala persoane fizice, fiind intocmit procesul verbal nr.....

Informatiile rezultate din procesul verbal nr. ... au fost folosite de Biroul Registru Contribuabili, Monitorizare Declaratii fiscale si bilanturi in actualizarea datelor cuprinse in vectorul fiscal.

Perioada verificata a fost 01.01.2006-30.09.2009.

1.Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca domnul X datoreaza bugetului de stat suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

In fapt,

Prin contestatia formulata petentul arata ca in mod nelegal organul de inspectie fiscala a stabilit ca datoreaza taxa pe valoarea adaugata si accesorii aferente unui numar de ... tranzactii imobiliare efectuate in perioada

01.01.2006-30.09.2009 in conditiile in care potrivit Codului Comercial, aceste acte(care au ca obiect imobile, cladiri sau terenuri) nu sunt considerate acte de comert ele fiind esentialmente civile, deci **nu sunt considerate activitati economice** si prin urmare nu exista obligatia de a plati TVA pentru astfel de vanzari, cu exceptia cazului in care se constata ca persoana fizica in cauza desfasoara astfel de activitati cu caracter de continuitate si deci **cu titlu profesional**.

In drept,

Din analiza elementelor ce formeaza dosarul cauzei, situatia se prezinta astfel:

Urmare dobandirii in anul 2004, conform contractului de vanzare-cumparare nr.... a unui teren situat in Bacau, strada ..., nr...., domnul X a inceput in anul 2005 lucrarile de constructie a unui imobil in baza urmatoarelor autorizatii:

-actul de dezmembrare autentificat sub nr.... la BNP ...;

-autorizatie de construire nr.... emisa de Primaria mun. Bacau.

Lucrarile de constructie au fost finalizate in ianuarie 2006, 15 apartamente din acestea fiind instrainate pana la 19 iunie 2008:

Cele 15 apartamente, in valoare de ... lei au fost instrainate astfel:

- 1.contractul de vanzare-cumparare nr....- ... lei;
- 2.contractul de vanzare-cumparare nr....- ... lei;
- 3.contractul de vanzare-cumparare nr....- ... lei;
- 4.contractul de vanzare-cumparare nr....- ... lei;
- 5.contractul de vanzare-cumparare nr....- ... lei;
- 6.contractul de vanzare-cumparare nr....- ... lei;
- 7.contractul de vanzare-cumparare nr....- ... lei;
- 8.contractul de vanzare-cumparare nr....- ... lei;
- 9.contractul de vanzare-cumparare nr....- ... lei;
- 10.contractul de vanzare-cumparare nr....- ... lei;
- 11.contractul de vanzare-cumparare nr....- ... lei;
- 12.contractul de vanzare-cumparare nr....- ... lei;
- 13.contractul de vanzare-cumparare nr....- ... lei;
- 14.contractul de vanzare-cumparare nr....- ... lei;

15. contractul de vanzare-cumparare nr.... - ... lei.

In anii 2008 si 2009 domnul X a mai efectuat un numar de 9 tranzactii imobiliare constand in case si teren curti in valoare evaluata de ... lei.

Analizand caracterul acestor tranzactii imobiliare in contextul legislatiei fiscale in vigoare la data efectuarii tranzactiei, constatam urmatoarele:

Prin contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr. ..., domnul X a devenit proprietar al unui teren intravilan situat in municipiul Bacau, strada ..., nr.

Pentru acest teren petentul au solicitat si obtinut autorizatia de construire nr.... pentru construirea unui imobil, imobil receptionat in anul 2006.

Din momentul obtinerii autorizatiei de construire, contribuabilul a desfasurat activitate economica, ca urmare a faptului ca aceasta a inceput sa angajeze costuri pentru construirea imobilelor.

Ca urmare a celor precizate se constata faptul ca petenta prin tranzactiile efectuate a realizat activitati economice cu caracter de continuitate dobindind astfel calitatea de persoana impozabila conform prevederilor legale astfel:

Potrivit prevederilor art.127, alin.(1) din Legea nr.571/2003, conform carora:

“(1) 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.”

constructia imobilului situat in Bacau, strada ..., nr. ..., si ulterior vanzarea apartamentelor ce fac parte din acest imobil, precum si a altor terenuri si imobile, reprezinta acte de comert si nu acte civile, deci constituie o activitate economica.

Aceasta situatie se incadreaza si in prevederile alin.(2) al aceluiasi art.127 din Legea nr.571/2003:

„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.”

Art. 128 alin. 1 si alin. 2 din Codul fiscal:

„(1) Prin livrare de bunuri se intelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia.

(2) In intelesul prezentului titlu, prin bunuri se intelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie.”

Titlul VI pct. 3 alin. 1 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“3. (1) In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.”

In ceea ce priveste **caracterul de continuitate** al acestei activitati economice, contestat de petenta, aratam ca acesta este demonstrat prin opozitie la prevederile alineatului (1) al punctului 2 din HG nr.44/2003 care face referire la art.127 din Legea nr.571/2003, :

“(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.”

In acelasi sens, al motivarii caracterului de continuitate al activitatii de construire si vanzare al apartamentelor ce constituie imobilul din strada ..., nr...., precizam ca in normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004 se arata ca **”activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau părților din bunul imobil construit, chiar dacă este un singur bun imobil.”**

”În cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice.

În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic. Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alin. (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. Deși prima livrare este considerată ocazională, dacă intervine o a

doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu va fi impozitată dar va fi luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.”

In consecința, având în vedere faptul că imobilul în cauză nu a fost folosit în scopuri personale, ci a fost destinat vânzării, în mod legal organul de inspecție fiscală a apreciat că domnul X a inițiat o activitate economică din momentul în care a achiziționat terenul pe care a fost construit blocul de locuințe, deci a angajat costuri în acest sens, având obligația înregistrării ca persoană impozabilă conform prevederilor art.153, alin.(1) din Legea nr.571/2003 :

”Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă .”

și având în vedere și prevederile la art.152, alin.(3) din Legea nr.571/2003:

”(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.”

și ale art. 150 din același act normativ :

”(1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:

a) persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu,...”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că domnul X este o persoană impozabilă pentru activitățile economice desfășurate, constând în vânzarea de terenuri și apartamente în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate încă din momentul obținerii autorizației de construire, respectiv anul 2004.

Analizând cele 24 tranzacții comerciale în funcție de prevederile legale mai sus citate, situația se prezintă astfel :

Pentru anul 2006

-în luna august 2006, petenta a efectuat o tranzacție imobiliară (contractul de vânzare-cumpărare nr....) cu o valoare totală de ... lei, cifra de afaceri fiind superioară plafonului de scutire, societatea fiind obligată să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, potrivit prevederilor art.152, alin.(3) din Legea nr.571/2003, mai sus citat și ale alin.(6) al aceluiași articol:

„(6) Cifra de afaceri care servește drept referință la aplicarea alin. (1) este constituită din suma, fără taxa pe valoarea adăugată, a livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii taxabile, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere, potrivit art. 143 și 144.”

In consecința domnului X avea obligația să solicite înregistrarea ca platitor de TVA până la data de 10 septembrie 2006, urmând ca de la 01 octombrie 2006 să devină platitor de TVA conform prevederilor HG nr.1050/2004, respectiv alin (5), lit.c) care face referire la art.69 din OG nr.92/2003:

„Înregistrarea și scoaterea din evidența a plătitorilor de taxa pe valoarea adăugată

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

c) data de întâi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită luarea în evidența ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în situațiile prevăzute la alin. (1) lit. c) și, după caz, la alin. (2).”

situație care nu se regăsește în evidențele organului fiscal teritorial, motiv pentru care organul de inspecție fiscală a procedat la aplicarea prevederilor pct.56, alin.(4) din Hg nr.44/2004:

„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) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată înainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.”

Astfel, începând cu tranzacțiile lunii octombrie 2006 și până la finele anului 2006 (contractul de vânzare-cumpărare nr...., contractul de vânzare-cumpărare nr...., contractul de vânzare-cumpărare nr.... și contractul de vânzare-cumpărare nr....) în suma totală de ... lei (inclusiv TVA), în mod legal organul de inspecție fiscală a procedat la aplicarea TVA datorat.

În consecința, în anul 2006 petenta a efectuat un număr de patru tranzacții impozabile (4 apartamente situate în imobilul din Bacău strada ..., nr...., ...) cu o valoare totală inclusiv TVA în suma de ... lei (... lei+... lei+... lei+... lei), pentru care a fost calculată taxa pe valoarea adăugată suplimentară, baza de impozitare fiind stabilită potrivit art.137, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003:

„(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), 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 Legea nr.571/2003, conform carora:

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

și ale pct. 24, alin.(2) din HG nr.44/2004, care prevede ca:

„Se aplica procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adăugată, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ în cazul cotei reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată. De regula prețul include taxa pe valoarea adăugată la livrarea de bunuri și/sau prestarea de servicii direct către populație în situația în care nu este necesară emiterea unei facturi fiscale conform art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa pe valoarea adăugată.”

in mod legal organul de inspectie fiscala a calculat TVA in suma de ... lei, luand in considerare faptul ca pentru anul 2006, perioada fiscala pentru calculul TVA este trimestrul calendaristic, potrivit art.156¹, alin.(2) din Legea nr.571/2003:

(2) Prin derogare de la alin. (1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor.

Pentru anul 2007

In anul fiscal 2007, domnul X a incheiat 6 contracte de vanzare-cumparare, in valoare totala inclusiv TVA ... lei, respectiv contractele nr.... in valoare de ...lei, contractul nr.... in valoare de ... lei, contractul nr.... in valoare de ... lei, contractul nr.... in valoare de ... lei, contractul nr.... in valoare de ...lei si contractul nr.... in valoare de ... lei.

Cele sase vanzari reprezinta instrainari de apartamente edificate in blocul de locuinte construit in Bacau, strada ..., nr.....

Asa cum am aratat in cazul tranzactiilor imobiliare realizate in anul 2006, tranzactiile efectuate in anul 2007 sunt o continuare a activitatii inceputa in anul 2004, deci o activitate economica cu caracter de continuitate astfel cum este denumita la art.127, alin.(1) si (2) si art.153, alin.(1) din Legea nr.571/2003, pct.66, alin.(2) din HG nr.44/2004 si care nu se incadreaza in exceptiile prevazute de art.141, alin.(2), lit.f) din Legea nr.571/2003:

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

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.”

Baza de impozitare a fost stabilita potrivit art.137, alin.(1) , lit.a) din Legea nr.571/2003 la suma de ... lei, iar taxa pe valoarea adaugata aferenta, in suma de ... lei a fost calculata prin aplicarea prevederilor art. 140 din Legea nr.571/2003, si ale pct. 24, alin.(2) din HG nr.44/2004, luand in considerare si faptul ca perioada fiscala pentru calculul TVA este luna calendaristica, potrivit art.156¹, alin.(1) din Legea nr.571/2003:

“Perioada fiscală este luna calendaristică.”

Pentru anul 2008

In anul fiscal 2008, domnul X a incheiat 9 tranzactii imobiliare in valoare totala inclusiv TVA ... lei, respectiv contractul de vanzare-cumparare nr.... in suma de ... lei, contractul nr.... in valoare de ... lei, contractul nr.... in valoare de ... lei, contractul nr.... in valoare de ... lei, contractul nr.... in valoare de ... lei, contractul nr.... in valoare de ... lei, contractul nr.... in valoare de ... lei si contractul nr.... in valoare de ... lei.

Cele noua vanzari reprezinta instrainari de apartamente edificate in blocul de locuinte construit in Bacau, strada ..., nr...., case si dependinte plus teren constructii situate in intravilanul comunei Sarata, operatiuni care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, motiv pentru care in mod legal organul de inspectie fiscala a stabilit o taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

Pentru anul 2009

In anul fiscal 2009, domnul X a incheiat 4 tranzactii imobiliare in valoare totala inclusiv TVA ... lei, din care 2 tranzactii in suma de ... lei(contractul de vanzare-cumparare nr.... in suma de ... lei, contractul nr.... in valoare de ... lei) sunt operatiuni scutite potrivit prevederilor art.141, alin.(2), lit.f) din Legea nr.571/2003, iar doua tranzactii in suma de ... lei(contractul de vanzare-cumparare nr.... in suma de ... lei si contractul nr.... in valoare de ... lei) sunt operatiuni care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, motiv pentru care in mod legal organul de inspectie fiscala a stabilit o taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei prin aplicarea prevederilor art. 140 din Legea nr.571/2003, si ale pct. 24, alin.(2) din HG nr.44/2004, luand in considerare si faptul ca perioada fiscala pentru calculul TVA este luna calendaristica, potrivit art.156¹, alin.(1) din Legea nr.571/2003.

In consecinta pentru perioada supusa verificarii, respectiv 01.01.2006-30.09.2009, in mod legal organul de inspectie fiscala a stabilit ca dintr-un numar de 24 tranzactii imobiliare, 22 de tranzactii in valoare totala de ... lei(... lei/2006+... lei/2007+... lei/2008+... lei/2009) se incadreaza in categoria operatiuni care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, stabilind o taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ... lei.

Fata de afirmatia petentei in sensul ca in conformitate cu prevederile Codului Comercial actele care au ca obiect imobile(cladiri sau terenuri) nu sunt considerate acte de comert ele fiind esentialmente civile, aratam ca in urma analizarii tranzactiilor imobiliare efectuate, organul de inspectie fiscala a stabilit in mod legal starea de fapt fiscala a domnului X prin aplicarea prevederilor Codului fiscal, care reprezinta legea speciala aplicabila situatiei economice in cauza, lege care are prioritate de aplicare fata de Codul Comercial care are caracter general.

Fata de intrebarea retorica a petentului referitoare la cine stabileste **ce inseamna activitati cu caracter de continuitate si folosirea in scopuri personale**, termeni care nu sunt explicati in Codul Fiscal si care in opinia sa sunt relativi, aratam asa cum am facut-o si mai sus ca rezulta in mod clar faptul ca imobilul din Bacau, strada ..., nr...., nu a fost folosit in scop personal, apartamentele fiind vandute (15 apartamente) caracterul de continuitate fiind explicat chiar de legea speciala, respectiv Normele de aplicarea a acesteia(HG nr.44/2004) unde se arata ca *”activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau părților din bunul imobil construit...”*

Deasemenea, fata de afirmatia petentului in sensul ca in conditiile in care i se impune a plati TVA aferenta vanzarii, ar trebui sa deduca si TVA aferenta bunurilor, situatie ce nu poate fi aplicata intrucat deducerea TVA nu se aplica retroactiv, aratam:

-in perioada verificata domnul X nu s-a comportat ca un platitor de tva, respectiv in timpul controlului nu au fost prezentate jurnale de cumparari si nu au fost intocmite deconturi de tva.

In consecinta, petentul nu poate beneficia de prevederile art.145 din Legea nr. 571/2003, care fac referire la dreptul de deducere a TVA, iar organul de inspectie fiscala a aplicat in mod legal prevederile pct.56, alin.4, lit.b) din HG nr.44/2004 care fac referire la cazul persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire dar nu au solicitat inregistrarea ca platitor de TVA in regim normal, situatie in care, organele fiscale solicita plata la buget a TVA pe care persoana impozabila ar fi avut obligatia sa o colecteze pe perioada cuprinsa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in regim normal si data la care inregistrarea a devenit efectiva(cod de inregistrare fiscala din oficiu ...).

In acest context, la pct 56.alin.(5) din HG nr.44/2003 se arata:

„...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. „

Referitor la afirmatia potrivit careia tranzactiile imobiliare sunt supuse platii TVA incepand cu 01 ianuarie 2008 decizie ramasa la latitudinea organelor de inspectie fiscala, aratam ca nu putem fi de acord cu o astfel de interpretare a legislatiei intrucat inca de la 1 iunie 2002, data intrarii in vigoare a legii nr.345/2002, persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, au fost obligate sa se inregistreze si sa plateasca TVA. Precizam astfel ca 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, astfel cum este cazul domnului X in situatia tranzactiilor imobiliare efectuate in perioada 2006-2007.

2.Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca domnul X datoreaza bugetului de stat accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, din care ... majorari/dobanzi de intarziere si ... lei penalitati de intarziere in conditiile in care nu a achitat la termen debitele stabilite suplimentar.

In fapt,

prin decizia de impunere nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.... au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente taxei pe valoarea adugata stabilita suplimentar, in suma de ... lei din care ... majorari/dobanzi de intarziere si ... lei penalitati de intarziere.

In drept,

spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile art.120, alin.(1), din OG nr.92/2003, republicata, conform carora:

„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. „

si ale ale art. 120¹din acelasi act normativ :

„Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse. „

Avand in vedere ca majorarile de intarziere sunt drepturi de creanta accesorii si nu drepturi de creanta principale si avand in vedere faptul ca in sarcina domnului X au fost stabilite diferente de taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, aceasta datoreaza si obligatiile accesorii conform principiului de drept *accessorium sequitur principale* fapt pentru care se retine ca in mod legal organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar.

In consecinta, pentru acest capat de cerere urmeaza sa se respinga contestatia ca fiind neintemeiata pentru suma de ... lei reprezentand accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata, din care ... majorari/dobanzi de intarziere si ... lei penalitati de intarziere.

In baza situatiei mai sus prezentata, si in temeiul prevederilor articolelor art. 119, 120, 206, 207, 208, 209, 210, 211, 212, 216, 218 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, Normele metodologice de

aplicare Codului de procedura fiscala, aprobate prin HG nr.1050/2004, ale art. 127, alin.(1), (2) si (10), art.137, alin.(1), lit.a), art.140, alin.(1), art.141, alin.(2), lit.f), art.152, alin.(2) si (6), art.153, 156¹, alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct.23, alin.(1) din HG nr.44/2004, coroborate cu prevederile pct.11.1, lit.a) din OMFP nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

1.Respingerea in totalitate a contestatiei formulata de X ca fiind neintemeiata, pentru suma de ... lei reprezentand:

-... lei-taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar ;

-... lei-majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata la Tribunalul Bacau, conform procedurii legale, in termen de 6 luni de la comunicare.

Director executiv,
X

Avizat,
Biroul Juridic si Contencios
X