



## 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. 554 DIN 18.02.2010

Privind solutionarea contestatiei formulata de domnul X impotriva deciziei  
de impunere nr....

Directia generala a finantelor publice a judetului Bacau a primit spre  
solutionare de la Activitatea de Inspectie Fiscala- Biroul Inspectie Fiscala  
persoane Fizice, cu adresa nr. ..., inregistrata la institutia noastra sub nr. ...,  
contestatia formulata de domnul X impotriva deciziei de impunere nr.....

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.

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 considera netemeinice si nelegale  
imputarea unor majorari de intarziere supra TVA stabilit din oficiu de plata  
atata timp cat legislatia in vigoare a fost interpretabila, cu multe lacune, fara  
aplicare concreta in practica si lasata la latitudinea inspectorilor fiscali in

vederea aplicarii retroactiv in defavoarea tuturor persoanelor fizice care si-au instrainat din proprietati indiferent de motiv sau intentie.

Punctul de plecare in ceea ce priveste analiza propriei situatii este acela ca vanzarea locuintelor personale sau a altor bunuri (inclusiv terenuri ) **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**. Sunt invocate astfel prevederile art.126, 127, alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 si pct. 3 din HG nr.44/2004 conform carora aceasta activitate ar fi una economica in coroborare cu cele ale Codului Comercial, conform carora actele care au ca obiect imobile(cladiri sau terenuri) nu sunt considerate acte de comert ele fiind esentialmente civile.

In consecinta, petenta arata ca pana la modificarea codului comercial suntem nevoiti sa acceptam caracterul necomercial al actelor ce au ca obiect imobile, motiv pentru care rezulta faptul ca nefiind un act comercial, activitatea de vanzare imobile chiar si cu caracter de continuitate, nu poate fi incadrata in tiparul art.127, alin.(2), nefiind o activitate a unui producator, comerciant sau prestator de servicii.

In acest context, petenta arata ca art.141, alin.(2), lit.f) din Legea nr.571/2003 prevede ca vanzarea de terenuri agricole neconstruibile este o activitate scutita de TVA indiferent daca este efectuata cu caracter de continuitate sau nu, la fel si in cazul cladirilor vechi, adica a cladirilor vandute dupa 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari.

In continuare, petenta analizeaza punctul de vedere potrivit caruia cine stabileste **ce inseamna activitati cu caracter de continuitate si folosirea in scopuri personale**(termeni care nu sunt explicati in Codul Fiscal), termeni care in opinia sa sunt relativi(sunt date exemplele a doua persoane fizice, una care face un bloc de 4 apartamente in sase luni si una care face 4 blocuri cu 116 apartamente in 24 luni).In acest sens petenta arata ca nu a existat nici un moment intentia de a construi in vederea vanzarii ci doar in scop personal, dar 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.

De asemenea, petenta arata ca daca aceste reglementari privind TVA s-ar fi aplicat in perioada 2004-2008, doar o mica parte din tranzactiile incheiate efectiv in aceasta perioada s-ar mai fi realizat la preturile la care s-au realizat-iar un numar extrem de mare dintre acestea nici nu ar mai fi avut loc.

Fata de aceste aspecte petenta prezinta punctul de vedere al Directiei generale de legislatie si proceduri fiscale din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor transmis atat Uniunii Nationale a Notarilor Publici din Romania si DGFP Alba unde se arata ca:”*Incepand cu data de 1 ianuarie 2008, persoanele fizice care actionand de o maniera independenta instraineaza constructii noi, parti ale acestora sau terenuri construibile in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate ce depasesc plafonul de 35.000 de euro sunt obligate sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent.*”

Din contextul real al evenimentelor desfasurate reiese cert ca actele de vanzare cumparare incheiate au fost pur acte civile, nu a existat intentia obtinerii de venituri ci conservarea rezultatului muncii sale, vanzarea a fost determinata de epuizarea resurselor si de o decizie initiala pe care a considerat-o ulterior gresita iar tranzactiile au fost mai multe intrucat au fost determinate de constructia realizata in sine.

Mai mult decat atat, dupa cum se demonstreaza din actele de transfer de proprietate efectuate, o parte din acestea au fost facute catre rude in vederea stingerii sumelor cu care m-au ajutat fiecare la edificarea constructiei.

**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 2004-2008 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 2004-2008, 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 2004-2008, domnul X a efectuat un numar de 12 tranzactii imobiliare in valoare totala de .... lei constand in instrainari de constructii noi(apartamente) amplasate in imobilul edificat in Bacau, strada ..., nr...., vanzarea unui teren arabil si vii situat in Bacau, Str...., nr.... si donatia unui teren din Bacau, str...., nr.... catre Mun. Bacau, persoana juridica de drept public, pentru care nu s-a indeplinit obligatia inregistrarii ca platitor de TVA.

Obligatiile fiscale suplimentare au fost stabilite pentru un numar de 8 tranzactii imobiliare in valoare de ... lei, pentru care a fost calculata o taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

Temeiul de drept in baza caruia a fost calculata taxa pe valoarea adaugata este Legea nr.571/2003, respectiv prevederile articolelor 153, alin.(7), art.127, alin.(1) si (2), art.141, alin.(2), lit.f), art.152, alin.(1) si (3), art.137, art.145, alin.(8), lit.a), art.157, alin.(1) si 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, constatările organului de control precum si actele normative aplicabile spetei in cauza retinem:

Domnul X are cod numeric personal ... si este domiciliat in Bacau, strada ..., nr...., BL. ..., sc. ... 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.

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 2004-2008.

**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 vanzarii unui numar de 8 imobile 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**.

De asemenea, petenta arata ca in Codul Fiscal nu sunt explicati termenii **cu caracter de continuitate** si **folosirea in scopuri personale** termeni care in opinia sa sunt relativi.

### **In drept,**

Asa cum rezulta din analiza elementelor ce formeaza dosarul cauzei, situatia se prezinta astfel:

Domnul X a inceput in luna ... 2005 lucrarile de constructie in regie proprie, la un imobil situat in Bacau, strada ..., nr...., in baza urmatoarelor autorizatii:

-certificatul de urbanism nr.... emis pe numele X;

-autorizatie de construire nr.... emisa de Primaria mun. Bacau pe numele X, in baza cererii nr.... prin care solicita autorizarea executarii lucrarilor de construire pentru cladirea cu destinatia locuinta colectiva cu 9 apartamente, regim de inaltime P+2 in valoare de ... lei, autorizatie valabila 12 luni;

-autorizatia de construire nr.... emisa de Primaria mun. Bacau pe numele X, in baza cererii nr.... prin care solicita autorizarea lucrarilor de mansardare cu acoperis tip Planya in suprafata desfasurata de ... m.p. in valoare de ... lei pentru cladirea cu destinatia locuinta colectiva cu regim de inaltime P+2;

-certificatul de urbanism nr.... pentru mansardarea imobilului din strada ..., nr....(actual nr....).Prin mansardare la cele 9 apartamente existente s-au mai adaugat un numar de 2 apartamente, rezultand un numar de 11 apartamente ce fac parte din acelasi imobil.

Lucrarile de constructie au fost finalizate in ... 2006(procesul verbal de receptie nr....), 8 apartamente din acestea fiind instrainate pana la 31 decembrie 2006, iar lucrarile de mansardare(cu un numar de 2 apartamente) au fost finalizate in data de 21.02.2007 si instrainate in ... 2007.

Cele 10 apartamente, au fost instrainate astfel:

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

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

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

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

In anul 2006 domnul X a mai efectuat o donatie a unui teren in suprafata de ... m.p (contract nr....) in valoare evaluata de ... lei dar numai in scopul determinarii taxei de timbru si a vandut un alt teren situat in intravilanul mun.Bacau in suprafata de ... m.p (contract nr....) in suma de ... lei.

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

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 in regie proprie, a imobilului situat in Bacau, strada ..., nr...., si ulterior vanzarea apartamentelor ce fac parte din acest imobil, precum si a terenului situat in intravilanul mun.Bacau in suprafata de ... m.p, 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.”***

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 consecinta, avand in vedere faptul ca imobilul in cauza nu a fost folosit in scopuri personale, ci a fost destinat vanzarii, in mod legal organul de inspectie fiscala a apreciat ca domnul X 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, avand obligatia inregistrarii ca persoana impozabila 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 . ”***

si avand in vedere si 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,...*”

Analizând cele 11 tranzacții comerciale în funcție de prevederile legale mai sus citate, situația se prezintă astfel :

### **Pentru anul 2006**

-în luna ... 2006, petenta a efectuat 2 tranzacții (contractul de vânzare-cumpărare nr. ... și 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 taxă pe valoarea adăugată, a livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii taxabile, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere, potrivit art. 143 și 144.”*

În consecință domnul X avea obligația să solicite înregistrarea ca platitor de TVA până la data de ... 2006, urmând ca de la ... 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 taxă pe valoarea adăugată*

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

*c) data de întâi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită luarea în evidența ca plătitor de taxă 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 taxă 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 constata 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.”*

- în luna ... 2006, petenta a efectuat o singură tranzacție, respectiv contractul de vânzare-cumpărare nr. ... în valoare de ... lei, tranzacție care nu intra în sfera de cuprindere a TVA.

În luna ..., petenta nu a efectuat nici o tranzacție.

Astfel, începând cu tranzacțiile lunii ... și până la finele anului 2006 (contractul de vânzare-cumpărare nr. ..., contractul de vânzare-cumpărare nr. ..., contractul de vânzare-cumpărare nr. ..., 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 anul 2006 domnul X a mai efectuat o donație a unui teren în suprafața de ... m.p (contract nr. ...), tranzacție care nu intra în sfera de aplicare a TVA și a vândut un alt teren construibil (astfel cum este definit prin Legea nr.50/1991) situat în intravilanul municipiului Bacău în suprafața de ... m.p (contract nr. ...) și care a fost achiziționat în aprilie 2006, în suma de ... lei, tranzacție care intra în sfera de aplicare a TVA deoarece reprezintă înstrăinarea unui teren construibil.

În acest sens, constatăm că încă de la ... 2002, data intrării în vigoare a legii nr.345/2002, persoanele fizice care realizau tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, ar fi avut obligația să se înregistreze și să plătească TVA întrucât până la data de 01.01.2007, data aderării României la UE nu exista nici o scutire de TVA pentru vânzările de clădiri și terenuri, orice tranzacție era taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă. În ceea ce privește vânzarea ocazională sau de bunuri personale acestea nu intrau în sfera de aplicare a TVA, situație care nu este aplicabilă speței în cauză, întrucât este evident că vânzarea acelor apartamente reprezintă activitate cu caracter de continuitate și că apartamentele nu au fost folosite în scopuri personale. De asemenea, apartamentele îndeplinesc condițiile prevăzute de lege pentru a fi considerate noi în sensul TVA și pentru a fi excluse de la scutirea de TVA.

În consecință, în anul 2006 petenta a efectuat un număr de șase tranzacții impozabile (5 apartamente și un teren) cu o valoare totală inclusiv TVA în suma de ... lei (... lei + ... lei), 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.156, alin.(2) din Legea nr.571/2003:

*“Persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată trebuie să întocmească și să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă fiscală, până la data de 25 a lunii următoare perioadei fiscale inclusiv, decontul de taxă pe valoarea adăugată...”*

### **Pentru anul 2007**

In anul fiscal 2007, domnul X a incheiat 2 contracte de vanzare-cumparare, in valoare totala inclusiv TVA ... lei, respectiv contractul nr.... in valoare de ... lei si contractul nr.... in valoare de ... lei.

Cele doua vanzari reprezinta instrainari de apartamente edificate in blocul de locuinte construit in regie proprie in Bacau, strada ..., nr....(fost 1).

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 2005, 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.156, alin.(1) din Legea nr.571/2003:

***“Perioada fiscală este luna calendaristică.”***

Avand in vedere situatia astfel cum a fost prezentata mai sus, in mod legal organul de inspectie fiscala a stabilit o taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei(... lei in anul 2006 si ... lei in anul 2007).

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 petentei referitoare al 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 in totalitate(11 apartamente din tot atatea construite) caracterul de contunuitate 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 petentei 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 01.03.2006 si pana la data verificarii domnul Ficau Laurentiu 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 petenta 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 26148311 incepand cu data de 01.11.2009).

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, aratam ca nu putem fi de acord cu o astfel de interpretare a legislatiei intrucat inca de la 1 iunie 2002, data

intrării în vigoare a legii nr.345/2002, persoanele fizice care realizau tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, au fost obligate să se înregistreze și să plătească TVA. Precizăm astfel că până la data de 01.01.2007, data aderării României la UE, nu exista nici o scutire de TVA pentru vânzările de clădiri și terenuri, orice tranzacție era taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este cazul domnului X în situația tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada 2005-2007.

În ceea ce privește **majorările de întârziere în suma de ... lei**, precizăm că acestea au fost calculate în mod legal de organul de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile articolelor, 115-116, modificat în art.119-120 din OG nr.92/2003.

În baza situației mai sus prezentată, și în temeiul prevederilor articolelor art. 115, 116, 119, 120, 206, 207, 208, 209, 210, 211, 212, 216, 218 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Normele metodologice de aplicare Codului de procedură fiscală, aprobate prin HG nr.1050/2004, ale art. 127, alin.(10 și (2), art.137, alin.(1), lit.a), art.140, alin.(1), art.141, alin.(2), lit.f), art.152, alin.(3) și (6), art.153, alin.(1) și (3), art.156, alin.(1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct.24, alin.92) și pct.56, alin.(4) din HG nr.44/2004, coroborate cu prevederile pct.13 din OMFP nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

#### DECIDE:

Respingerea contestației formulată de domnul X împotriva deciziei de impunere nr...., ca fiind neîntemeiată, respectiv pentru suma totală de ... lei reprezentând :

-... lei-taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar ;

-... lei- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar .

Prezenta decizie poate fi contestată la Tribunalul Bacău, conform procedurii legale, în termen de 6 luni de la comunicare.

Director coordonator,  
**Cornel Asandi**

Avizat,  
Biroul Juridic si Contencios  
**Nicolae Sicoe**