



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a  
județului Bistrița-Năsăud**



Str. 1 Decembrie nr. 6-8  
Bistrița, Bistrița-Năsăud  
Tel : +0263 212 039 ; 210 661  
Fax : +0263 216 880  
e-mail : contestații@dgfp-bn.ro

**Biroul de soluționare a contestațiilor**  
**DOSAR. 24/2011**

### **DECIZIA NR. 43/16.09.2011**

privind soluționarea contestației depuse de **P. O. C.**, cu domiciliul în B., Str.  
..., Nr. ...., înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. ..../03.02.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, a fost sesizată prin adresa nr..../03.02.2011, de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, în legătură cu contestația depusă de **P. O. C.** din B..

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. ..../17.12.2010 (filele nr.47-51) privind obligațiile fiscale suplimentare la bugetul general consolidat, stabilite de organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, în **sumă totală de .... lei** în a cărei componență intră taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în sumă de .... lei și majorări de întârziere în cuantum de .... lei.

În raport cu datele din dosar, constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 207 și 209 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală ® și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor, este investită să soluționeze contestația.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

**I.** Prin decizia de impunere nr. ..../17.12.2010 (filele nr.47-51), emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, s-a stabilit suplimentar în sarcina d-lui **P.O. C.** taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .... lei precum și accesorii aferente.

Argumentele organelor competente precum și modalitatea de calcul care au stat la baza aplicării acestor măsuri, se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. .... încheiat la data de 14.12.2010 și înregistrat la data de 27.12.2010 (filele nr.108-127), raport care a avut ca obiectiv inspecția fiscală parțială.

#### **1. Stabilirea calității de plătitor de taxa pe valoarea adăugată**

Pe baza tematicii A.N.A.F. nr. .... din 08.09.2009, s-a efectuat un control inopinat în conformitate cu art. 97 pct. 1 lit. a) din OG nr. 92/2003®, prin care s-a stabilit starea de fapt fiscală referitoare la tranzacțiile imobiliare efectuate, îndeplinirea condițiilor privind depășirea plafonului de scutire de taxa pe valoarea adăugată, respectiv data când persoana fizică trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de taxa pe valoarea adăugată, aspecte consemnate în Procesul verbal nr. 1 din 28.10.2009 (filele nr. 31-33).

Din documentele puse la dispoziție s-a constatat că petenta a *construit mansarde la blocuri existente* în trei locații diferite, respectiv pe strada ...., bloc

nr. 46 – 4 apartamente, pe strada ....., bloc nr. 3 – 4 apartamente, pe strada ....., nr. 5 – 4 apartamente. Dintre aceste apartamente 9 au fost vândute până la data de 28.10.2009, data încheierii procesului verbal, astfel:

- apartamentele de pe strada A. nr. 46: în data de 18.03.2008 ap. 20/A cu suma de ... lei (.... euro), în 14.04.2008 ap. 20/C cu suma de .... lei (.... euro), în 10.06.2008 ap. 20/D cu suma de .... lei, un apartament a rămas nevândut;

- apartamentele de pe strada I.S., bloc nr. 3: în 05.08.2008 ap. 41 cu suma de .... lei, în 09.06.2008 ap. 42 cu suma de .... lei, două apartamente au rămas nevândute;

-apartamentele din strada A. M. nr.5: în data de 14.11.2008 ap. 58 cu suma de .... lei, în 14.11.2008 ap. 57 cu suma de ... lei, în 18.11.2008 ap. 59 cu suma de .... lei , în 24.11.2008 ap. 56 cu suma de .... lei.

Valoarea totală a veniturilor din vânzări la 28.10.2009 este în sumă de ..... lei.

În urma verificărilor efectuate pe teren s-a mai constatat că în anul 2009 au fost *construite prin mansardarea blocului de locuințe* din str. D. V. nr. 11, sc. A, apartamente vândute în anul 2010, astfel: în data de 22.02.2010 ap. U24 cu suma de .... lei, respectiv în data de 29.03.2010 ap. U 23 cu suma de ... lei, realizându-se venituri în sumă de .... lei. Aceste tranzacții se încadrează în cota redusă de 5% taxa pe valoarea adăugată, contractele de vânzare-cumpărare având anexate declarațiile pe proprie răspundere ale cumpărătorilor (filele nr. 160-167).

Referitor la conținutul economic al tranzacțiilor efectuate de persoana fizică P.O. C., organele de control au reținut că operațiunile menționate mai sus, realizate în perioada **01.01.2006-30.11.2010**, îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 126 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 și intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Se mai constată că nu s-a înregistrat ca plătitor de taxă, nu a completat jurnalele de cumpărări, nu a depus deconturi și nu a achitat taxa pe valoarea adăugată începând cu data de 01.05.2008.

## **2. Stabilirea bazei de impozitare și calculul taxei pe valoarea adăugată cu prezentarea motivului de fapt și a temeiului de drept**

### **Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată, organele de control rețin:**

-contribuabilul a construit 14 apartamente din care 11 au fost vândute ulterior.

-beneficiază de regimul special de scutire conform prevederilor art. 152 alin. (1) din Codul fiscal , până la depășirea plafonului de scutire de 35.000 euro, respectiv pentru perioada 01.01.2007-30.04.2008, din data de 01.05.2008 devenind plătitor de taxa pe valoarea adăugată în urma obligației de înregistrare până la data de 10.04.2008. Pentru tranzacțiile efectuate de la data de 01.05.2008 contribuabilul trebuia să colecteze taxa pe valoarea adăugată, să declare și să plătească taxa.

Conform anexei nr. 15 la Raportul de inspecție fiscală (fila nr.204) depășirea plafonului de taxa pe valoarea adăugată s-a produs în luna martie 2008, până la data de 10.04.2008 contribuabilul ar fi trebuit să solicite înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, iar din data de 01.05.2008 ar fi fost plătitor de taxa pe valoarea adăugată.

- persoana impozabilă nu a solicitat înregistrarea, astfel că organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxa pe valoarea adăugată, potrivit art. 153.

- organele de control au considerat taxa inclusă în suma plătită conform contractului de vânzare-cumpărare, aplicând în stabilirea taxei pe valoarea adăugată colectată procedeul sutei mărite, respectiv  $19 \cdot 100 / 119$  în cazul cotei standard, respectiv  $5 \cdot 100 / 105$  în cazul cotei reduse.

Total taxa pe valoarea adăugată colectată este în sumă de .... lei.

***Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .... lei***

Contribuabilul a construit:

- 4 apartamente pe terasa scării A a blocului nr. 46, str. A., în regie proprie, conform Autorizației de construire nr. .../19112 eliberată de Primăria B. la data de 26.08.2005 și a Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .../27.01.2006,

- 4 apartamente în podul existent al scării C a blocului nr. 5, str. A. M., conform autorizației de construire nr. ./..... eliberată de Primăria B. la data de 29.12.2006,

- 4 apartamente la mansarda blocului nr. 3, sc. A-B, str. I. S. conform certificatului de urbanism nr. ./... din 13.07.2006.

Potrivit adresei Primăriei Bistrița nr. .../01.04.2010 reiese că nu au fost solicitate și drept urmare nici eliberate autorizație de construire și proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor, emise pe numele contribuabilului.

- 4 apartamente la mansarda blocului nr. 11, sc. A, str. D. V., conform autorizației de construire nr. ....../23.03.2009 eliberată de Primăria B. ....

Organele de control au reținut următoarele aspecte:

- pentru perioada 01.01.2007-30.04.2008 petenta a beneficiat de regimul special de scutire, ceea ce înseamnă că nu a avut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate pentru realizarea spațiilor locative,

- pentru perioada 01.05.2008 și până la 31.12.2008 petenta a avut drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate, în conformitate cu art. 152 alin. (6) din Codul fiscal și punctul 62 alin. (2) lit a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, modificată și completată de H.G. nr. 1861/21.12.2006, cu aplicabilitate din 01.01.2007. Aceleași prevederi dispun organelor fiscale înregistrarea din oficiu a acestor persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal.

- după data de 01.01.2009 nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată deoarece în cazul neînregistrării în scopuri de taxa pe valoarea adăugată în termenul prevăzut de lege contribuabilul este obligat la

plata taxei pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru perioada cuprinsă între data la care ar fi fost înregistrat (01.05.2008) și data identificării nerespectării prevederilor legale, conform alin. (2) al pct. 62 din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, așa cum a fost modificat de pct. 11 al lit. A a articolului unic din H.G. nr. 1618/04.12.2008.

De asemenea pct. 3 alin. (1) din Norme de aplicare a Codului fiscal, prevede că persoana fizică nu poate deduce taxa aferentă bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare prevăzută la art. 148 și 149 din Codul fiscal, în cazul transferului bunurilor sau serviciilor achiziționate în scop personal de persoane fizice în patrimoniul comercial în scopul desfășurării de activități economice.

Față de starea de fapt prezentată, organele de control concluzionează că, contribuabilul nu s-a înregistrat ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, nu a completat jurnal de vânzări și jurnal de cumpărări, nu a depus deconturi de taxa pe valoarea adăugată și nu a achitat taxa pe valoarea adăugată începând cu data de 01.05.2008. Totodată organele de control propun înregistrarea din oficiu a contribuabilului în scopuri de taxa pe valoarea adăugată, conform art. 153 alin. (8) din Codul fiscal.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii, organele de control pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în sumă de .... lei, cu termen de plată 25.04.2010 (contribuabilul era plătitor de taxă din 01.05.2008, iar primul decont și plata ar fi trebuit să-l depună până la data de 25.06.2008) au calculat majorări de întârziere până la data de 10.12.2010, în sumă de .... lei.

**II.** Împotriva deciziei de impunere nr. 595/17.12.2010 petenta a formulat și depus contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub numărul 27.01.2011, iar la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .... /28.01.2011 (filele nr.56-68). Dosarul contestației a fost transmis și înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr..... /03.02.2011.

În cuprinsul cererii sale petenta contestă decizia de impunere nr.595/17.12.2010, constând în taxa pe valoarea adăugată în sumă de .... lei, precum și accesorii în cuantum de .... lei, solicitând:

- admiterea contestației și desființarea deciziei de impunere ca netemeinică și nelegală și

- dispunerea unui control fiscal prin care să se stabilească obligațiile fiscale reale de plată, inclusiv impozitul pe venitul realizat din vânzarea spațiilor locative în perioada 30.04.2008-31.03.2010 și diminuat prin colectarea de taxa pe valoarea adăugată din baza de impozitare, pentru următoarele motive:

**A. Referitor la starea de fapt fiscală în ordine cronologică și sistematică**

**A.1. Spațiile de locuit de pe strada A. , bloc nr. 46**

- În anul 2005 s-au început demersurile pentru desfășurarea unei activități economice constând în construirea unor apartamente prin mansardarea podurilor unor blocuri deja existente;

- pe baza proiectului de mansardare înregistrat la Primăria Bistrița sub numărul .../26.08.2005 (filele nr. 82-89) s-a emis Autorizația de construire .../...../26.08.2005 (filele nr. 91-92), prin care s-a autorizat “*executarea lucrărilor de construire pentru realizare mansardă la scara A, reparații, tencuiei și zugrăveli unitare pe întreaga fațadă a blocului, jgheaburi și burlane racordate la rețeaua de canalizare*”;

- lucrările au fost finalizate în luna ianuarie 2006, conform **Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. ..../27.01.2006** (fila nr. 90), act întocmit de comisia de recepție la care a participat reprezentantul Primăriei Bistrița;

- valoarea constatată conform HCL nr. ...-..../2005 este de ..... lei;  
- începând cu data de 18.03.2008 s-au vândut 3 din aceste spații locative, valoarea lor totală fiind de ..... lei (filele nr. 77-79);

*Problema care se ridică este dacă aceste trei spații locative vândute sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată sau nu, în sensul că sunt vechi sau noi la data vânzării.*

- livrarea de spații locative noi ar putea fi considerată dacă s-ar fi realizat cel târziu până la data de 31.12.2007, anul următor primei ocupări sau utilizări;

- cele trei livrări s-au realizat începând cu luna martie 2008, deci nu mai pot fi considerate construcții noi și drept consecință sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată;

- vânzările efectuate în 18.03.2008 și 14.04.2008 în valoare de ..... lei au fost considerate scutite de taxă în baza prevederilor art. 152 alin. (1) din Codul fiscal.

- vânzarea efectuată în 10.06.2008 în valoare de ..... lei nu s-a considerat scutită de taxă ca urmare a depășirii plafonului special de scutire colectându-se taxă în sumă de ..... lei;

Contestatară consideră că atât stabilirea datei când s-a depășit plafonul special de scutire cât și colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de 11.591 lei sunt netemeinice și nelegale.

### **A.2. Spațiile de locuit de pe strada .I S., bloc nr. 3**

- în data de 15.03.2006 s-a primit acordul proprietarilor de mansardare a etajului IV pe planșeul existent în schimbul reparațiilor fisurilor, izolarea exteriorului cu polistiren, placarea, tencuirea, zugrăvirea exteriorului, montarea de jgheaburi pe exterior, renovarea și zugrăvirea scării interioare de la parter la etajul IV (fila nr. 122);

- în data de 13.07.2006 primăria Bistrița a eliberat Certificatul de urbanism nr. .... (filele nr. 126-127);

- costul transformărilor reprezintă 39% din valoarea de piață a construcției, valoarea estimativă a lucrărilor de reparare și modernizare .... lei, iar valoarea de piață la data vânzării este de .... lei, adică mai puțin de 50% pentru a putea fi asimilate construcțiilor noi, situație în care apartamentele nu pot fi considerate construcții noi, fiind astfel scutite de taxa pe valoarea adăugată;



- taxa pe valoarea adăugată, în aceste condiții, pentru vânzările din 05.08 și 09.06.2008 (conform contract de vânzare cumpărare autentificat – filele nr. 93-94) s-a făcut netemeinic și nelegal.

#### **A.3. Spațiile de locuit din strada A. M., nr....sc. C:**

- urmare acordului scris a proprietarilor blocului pentru mansardarea planșeului și a podului existent (fila nr. 155), s-a realizat proiectul de execuție a mansardării nr. ..../2006 (filele nr. 138-154) care a stat la baza eliberării Certificatului de urbanism nr. ..../01.09.2006 (fila nr. 159) și Autorizației de construire nr. ..../29.12.2006 (filele nr. 157-158) pentru obiectivul: ”*amenajare mansardă în pod existent cu respectarea condițiilor impuse de către locatarii scării C al blocului prin declarațiile anexate;*”

- procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .... s-a încheiat la data de 24.05.2007(fila nr. 156),

- în luna **noiembrie 2008** s-au vândut toate cele 4 apartamente la prețul de ..... lei (filele nr. 128-137). Costul amenajării de ..... lei reprezintă 45% din valoarea de piață, deci nu se încadrează în categoria construcțiilor noi.

#### **A.4. Spațiile de locuit de pe strada D. V., nr. 11**

-în anul 2007 s-a obținut acordul proprietarilor pentru **construirea și amenajarea în podul existent** a unor spații de locuit și racordarea la utilitățile existente (declarația autentificată sub nr. ..../10.12.2007- filele nr. 174-175).

- tot în anul 2007 s-a realizat Proiectul pentru “*amenajarea spații de locuit în podul blocului existent în str. D. V., nr. 11, sc. A*” (filele nr. 168-173)”.

- valoarea estimativă a mansardării stabilită de proiectant este de ..... lei fără TVA;

-în anul 2009 s-a eliberat Certificatul de urbanism nr. ..../02.03.2009 (filele nr. 180-181) și Autorizația de construire nr. ..../23.03.2009 (fila nr. 179) cu obiect :” *mansardare bloc de locuințe A și B în vederea realizării unor spații de locuit...*”

- în anul 2009 s-a întocmit **Procesul – verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. ..../15.06.2009** (fila nr. 178) și s-au recepționat 4 apartamente, valoarea conform HCL nr. ..../2008 fiind de ..... lei , iar în anul **2010 s-au vândut** 2 dintre ele la valoarea de ..... lei (filele nr. 160-167).

- valoarea de piață a celor 4 apartamente identice ca și componentă stabilită în funcție de valoarea medie a unui apartament vândut este de .... lei. Costul amenajării reprezintă 72% din valoarea de piață, așa că mansardarea este asimilată unei construcții noi purtătoare de TVA.

În concluzie, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă celor două vânzări s-a făcut temeinic și legal.

#### **B. Calitatea de persoană impozabilă și activitatea economică**

Din interpretarea pct. 3 alin. (5) din normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, petenta consideră că în cazul livrării de construcții scutite de TVA conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal , caz în care se încadrează, dacă nu mai realizează nici o astfel de livrare în același an, iar în anul următor livrează construcții noi, nescutite de TVA, se naștere obligația de înregistrare numai dacă se depășește plafonul special de scutire

prevăzut de art. 152. Dacă se realizează numai livrări de construcții vechi scutite de TVA fără drept de deducere, nu ai obligația de înregistrare în scopuri de TVA iar plafonul special de scutire se socotește numai din momentul livrării de construcții noi nescutite de TVA.

### **C. Obligația înregistrării în scopuri de taxa pe valoarea adăugată**

Toate vânzările de apartamente realizate în anul 2008 se încadrează în categoria construcțiilor vechi scutite de taxă, fie din cauza că vânzările s-au realizat după data de 31 decembrie a anului următor primei utilizări sau ocupării, fie că, costurile amenajărilor sunt mai mici de 50% din valoarea de piață a construcțiilor realizate.

Petenta concluzionează că nu avea obligația înregistrării în scopuri de taxa pe valoarea adăugată deoarece nu erau întrunite condițiile prevăzute la art. 153 alin. (1) din Codul fiscal și nu a optat pentru taxarea acestora conform prevederilor art. 141 alin. (3), în sensul că nu s-au realizat operațiuni taxabile și /sau scutite de TVA cu drept de deducere.

- S-au realizat operațiuni scutite fără drept de deducere cu excepția apartamentelor din strada D. V..

- Nu avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată decât pentru vânzările de apartamente din strada D. V. dar în același timp avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile realizate în acest scop.

### **D. În ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă și taxa pe valoarea adăugată de plată**

În situația în care s-ar accepta ipoteza că toate constatările organelor de control ar fi corecte în ce privește starea de fapt fiscală, acestea au aplicat incorect prevederile art. 152 alin. (6)- (7) din Codul fiscal:

- a acordat drept de deducere numai taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în anul 2008 cu toate că lucrările de construire ale apartamentelor de pe străzile A., I. S. și A. M. s-au realizat în anii 2006-2007.

- a stabilit ca obligație de plată taxa pe valoarea adăugată ce ar trebui să o colectez dacă ar fi fost înregistrat normal în scopuri de taxa pe valoarea adăugată și pentru vânzările de apartamente din strada D.V. realizate în anul 2010 cu toate că legea reglementează clar perioada de calcul: *“perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxa dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege (01.05.2008) și data identificării nerespectării prevederilor legale (18.10.2009)”*.

- după această dată fiind considerat înregistrat din oficiu aveam dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate pentru realizarea apartamentelor de pe strada D.V..

- taxa datorată bugetului de stat este diferența pozitivă dintre taxa colectată și taxa deductibilă pentru întreaga perioadă și nu numai pentru operațiunile realizate în anul 2008 (perioada este 01.01.2006-30.03.2010).

În concluzie, petenta arată că modul în care s-a determinat taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .... lei, taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .... lei și taxă de plată în sumă de ..... lei, este atât netemeinic cât și nelegal și drept consecință solicită desființarea în întregime a

Deciziei de impunere și dispunerea unei noi inspecții fiscale care să aibă în vedere starea de fapt fiscală așa cum a fost prezentată și pe baza ei să se stabilească obligațiile reale de plată atât în ce privește taxa pe valoarea adăugată cât și impozitul pe venit realizat din vânzarea spațiilor locative și recalculate prin diminuarea bazei de impozitare.

**III.** Examinând cauza, prin prisma documentației existente la dosar și a actelor normative în vigoare aplicabile speței, se rețin următoarele:

În fapt, contestatarul a construit 14 apartamente în perioada 2005-2010 prin mansardarea podurilor și planșeelor a 4 blocuri de locuințe existente, din care a vândut 9 apartamente în anul 2008 și 2 în anul 2010, în locații diferite, conform documentelor probatorii, astfel:

*A.) Spațiile de locuit de pe strada A., bloc nr.....:*

În baza proiectului de masardare înregistrat la Primăria Bistrița sub numărul ..../26.08.2005 (filele nr. 83-89 ) s-a emis Autorizația de construire nr. ..../...../26.08.2005 conform căreia s-a autorizat „*executarea lucrărilor de construire pentru realizare mansardă la scara A, reparații, tencuieli și zugrăveli unitare pe întreaga fațadă a blocului, jgheaburi și burlane racordate la rețeaua de canalizare*”.

Lucrările de mansardare la imobil prin care s-au edificat 4 apartamente au fost finalizate la data de **27.01.2006** conform Procesului-verbal de recepție încheiat la terminarea lucrărilor nr. .... (fila nr. 90). Livrarea a trei spații locative s-a făcut conform contractelor de vânzare-cumpărare (filele nr. 77-80), din care primul la data de **18.03.2008**, al doilea la data de **14.04.2008** și respectiv al treilea la data de **10.06.2008**.

Menționăm că primele două tranzacții în valoare de ..... lei au fost considerate scutite de taxa pe valoarea adăugată în baza prevederilor art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, iar pentru tranzacția efectuată la data de 10.06.2008, în valoare de ..... lei, ca urmare a depășirii plafonului special de scutire, s-a colectat taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ..... lei.

*B.) Spațiile de locuit pe de strada I. S., bloc nr. ....*

- Cele 4 apartamente s-au edificat în baza acordului locatarilor blocului nr. ...., scara ....., de înstrăinare a cotei părți de proprietate din planșeul și terenul aferent în vederea construirii unei mansarde la etajul patru și a Certificatului de urbanism nr. ..../13.07.2006. Prin sentința civilă nr. ..../2008 din data de 30.01.2008 (filele nr. 124-125) s-a constatat valabilitatea convenției de vânzare-cumpărare (acodului) sub semnătură privată încheiat la data de 15.03.2006 (fila nr.122), precum și faptul că d-lul P. O. C. împreună cu F.R. și F.N.V. au dobândit dreptul de proprietate asupra celor 4 apartamente situate la mansarda imobilului din Bistrița, str. I.S., bloc ..., scara ..., dispunându-se înscrierea în cartea funciară a dreptului de proprietate asupra acestora. Prin Incheierea nr. ..../2008 (fila nr. 123) Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară Bistrița-Năsăud s-a dispus întabularea dreptului de proprietate cu titlu de cumpărare, pentru d-l P.O.C. pentru apartamentele nr.... și ..... situate pe strada I.S., nr. ....



- în data de **05.08.2008** și respectiv **09.06.2008** s-au vândut două apartamente (nr. ... și ....), fiecare în sumă de .... lei.

C.) *Spațiile de locuit din strada A. M., nr. ....:*

Prin acordul privind cedarea planșeului și cotei părți pentru mansardare, locatarii blocului nr. ...., scara ..., strada A. M. au înstrăinat cota parte de proprietate din planșeul și terenul aferent acestuia în vederea construirii unei mansarde peste etajul 4.

Pe baza certificatului de urbanism nr. ..../01.09.2006 (fila nr. 159) s-a emis autorizația de construire nr. ..../29.12.2006 (filele nr. 157-158), pentru obiectivul: ”*amenajare mansardă pod existent cu respectarea condițiilor impuse de către locatarii scării ....a blocului nr. ....*”.

La finalizarea lucrărilor de edificare a celor 4 apartamente, respectiv data de **24.05.2007**, s-a întocmit Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .... (fila nr. 156).

Livrarea apartamentelor s-a făcut în perioada **14.11.2008-24.11.2008**, conform contractelor de vânzare-cumpărare (filele nr. 128-137).

D.) *Spațiile de locuit de pe strada D. V. , nr. ...., scara ....:*

Edificarea celor 4 apartamente s-a făcut în baza următoarelor documente:

- acordul proprietarilor pentru construirea și amenajarea în podul existent, autentificat prin declarația nr. ..../10.12.2007- filele nr. 174-175;

- certificatul de urbanism nr. ..../02.03.2009 –filele nr.180-181;

-Autorizația de construire nr. ..../23.03.2009 (fila nr. 179) cu obiect: ”*mansardare bloc de locuințe în vederea realizării unor spații de locuit....*”

- Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. ..../**15.06.2009** (fila nr. 178);

- în anul 2010, respectiv **22.02.2010** și **29.03.2010**, s-au vândut două apartamente, conform contractelor de vânzare-cumpărare (160-167).

Așa cum rezultă din documentele existente la dosar, în anul 2008, contestatarul a vândut un număr de 9 apartamente, iar în anul 2010 a vândut 2 apartamente, perioade pentru care organele de control au stabilit obligațiile de plată contestate.

Ținând seama de constatările activității de inspecție fiscală, de motivele invocate de contestatoare, de documentele existente la dosarul cauzei precum și de actele normative în vigoare pentru perioada verificată (01.01.2006-30.11.2010) urmează să se stabilească dacă dl. P. O. C. datorează T.V.A. pentru vânzarea celor 11 apartamente, în condițiile în care plafonul de scutire a fost depășit , nu s-a înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, nu a evidențiat și virat la buget taxa pe valoarea adăugată.

Pentru a se pronunța asupra celor de mai sus organul de soluționare va răspunde succesiv problemelor ridicate de contestator , în ordinea în care vor fi sistematizate în cele ce urmează:

**A). Dacă operațiunile de construire, modificare, mansardare și amenajare de apartamente, precum și de valorificare prin vânzare a apartamentelor astfel realizate de către dl. P.O.C., se cuprind în sfera de**

**aplicare a taxei pe valoarea adăugată și , prin urmare, sunt operațiuni impozabile.**

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

“CAPITOLUL II - Sfera de aplicare

*Sfera de aplicare*

**Art. 126**

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

a). *constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;*

b). *locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*

c). *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoana impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);*

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

**Norme metodologice:**

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

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

**CAPITOLUL III - Persoane impozabile**

*Persoane impozabile și activitatea economică*

**Art. 127**

(1) *Este considerată persoana impozabilă orice persoana care desfășoară, de o maniera independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.*

(2) *În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.*

(3) *Nu acționează de o maniera independentă angajații sau orice alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin*

orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.

**Norme metodologice:**

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

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

**CAPITOLUL IV - Operațiuni impozabile**

*Livrarea de bunuri*

**Art. 128**

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

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

**Norme metodologice:**

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

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

**Art. 128**

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

- a). *bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră;*
- b). *bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate în condiții stabilite prin norme;*
- c). *perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;*
- d). *bunurile acordate gratuit din rezerva de stat, ca ajutoare umanitare externe sau interne;*
- e). *acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor publicitare, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor;*
- f). *acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.*

### *Prestarea de servicii*

#### **Art. 129**

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

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

- a). să constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuată cu plată. Prin bunuri se înțelege, așa cum prevede art. 128 alin. (2) din Codul fiscal și bunurile corporale imobile, prin natura lor sau prin destinație. Așa fiind, transferul dreptului de proprietate a celor 11 apartamente, prin vânzare, este o operațiune care întrunește această condiție;
- b). cea de-a doua condiție este de la sine înțeleasă îndeplinită, locul de vânzare a apartamentelor fiind realizate în România (art. 132 alin. 1 lit. c);
- c). livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor a fost realizată de o persoană impozabilă.

Menționăm că în anul 2005 (până la introducerea în C.F. a art. 125<sup>1</sup>) normele definiției cuprinse în Cap. III al Titlului I “Dispoziții generale” din Codul fiscal , erau aplicabile și taxei pe valoarea adăugată. În conformitate cu prevederile art. 7 alin. (1) pct. 1, 2, 4, 20, 27 și 32 “În înțelesul prezentului cod , termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

1. activitate – orice activitate desfășurată de o persoană în scopul obținerii de venit;
2. activitate dependentă – orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare;
4. activitate independentă – orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică , alta decât o activitate dependentă;
20. persoană – orice persoană fizică sau juridică;
27. proprietate imobiliară – oricare din următoarele:
  - a). orice teren

b). orice clădire sau altă construcție ridicată sau încorporată într-un teren

32. transfer – orice vânzare, cesiune sau înstrăinare a dreptului de proprietate, precum și schimbul unui drept de proprietate cu servicii ori cu un alt drept de proprietate”.

În sensul art. 127 alin. (1) Cod fiscal prin persoană impozabilă se înțelege orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități. Raportat la această definiție, precum și la conținutul normelor definiției de la art. 7 alin. (1) Cod fiscal antecitate, apreciem că în sfera noțiunii de “persoană impozabilă” sunt incluse și persoanele fizice care desfășoară cu regularitate și de o manieră independentă activități economice, în scopul obținerii de venituri.

În cazul analizat este cert faptul că în perioada anilor 2005-2010, dl. P. O. C. a angajat și desfășurat în nume propriu multiple activități economice de genul prestărilor de servicii (cu preponderență prestări de servicii în construcții), cu costurile aferente, în vederea edificării celor 14 apartamente, cu scopul de a fi vândute și implicit de a obține venituri, scop confirmat ulterior prin tranzacțiile perfectate și realizate în baza contractelor de vânzare-cumpărare. Din perspectiva celor arătate anterior este evident că dl. P. O. C. a acționat ca o persoană impozabilă în sensul art. 127 alin. (1) Cod fiscal, desfășurând activități economice de o manieră independentă, neavând de altfel relevanță, potrivit aceleiași norme legale, scopul sau rezultatul acestor activități.

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

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

Așa cum s-a arătat la lit. c). de mai sus, executarea și amenajarea celor 14 de apartamente a fost realizată ca urmare a multiplelor și diverselor activități de prestări angajate și desfășurate de dl. P. O. C. ca persoană impozabilă. Așa fiind, rezultă cu evidență că apartamentele vândute sunt rezultatul unor activități economice prevăzute la art. 127 alin. (2) și prin urmare, este îndeplinită și cea din urmă condiție cumulativă de la art. 126 alin. (1) lit. d). Cod fiscal.

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

Așa fiind, vânzarea apartamentelor constituie, în sensul art. 128 alin. (1) – (2) din Codul fiscal, operațiuni impozabile constând în livrări de bunuri corporale imobile și prin urmare supuse taxei pe valoarea adăugată în condițiile legii.

Este adevărat că potrivit pct. 2 alin. (1) din Normele de aplicare ale art. 127 Cod fiscal, sunt excluse din sfera taxei pe valoarea adăugată, nefiind considerate activități economice, obținerea de venituri de către persoanele fizice



din vânzarea locuințelor proprietate personală. Conform aceluiași norme excepția se aplică însă numai în condițiile în care aceste locuințe sunt folosite de persoanele fizice pentru scopuri personale. Or, în speța analizată este demonstrat că cele 14 apartamente au fost destinate vânzării și deci afectate *ab inițio* folosirii lor în alte scopuri decât cele personale, iar pe cale de consecință, operațiunile de vânzare intră în sfera de aplicare a T.V.A. și sunt impozabile.

Din perspectiva taxei pe valoarea adăugată apreciem că în asemenea tranzacții, inclusiv cele prin care se transferă dreptul de a dispune de bunuri ca și un proprietar (art. 128 alin. 1 Cod fiscal), nu are relevanță caracterul civil sau comercial al vânzării imobilelor. Relevant este că, în sensul T.V.A., aceste tranzacții constituie livrări de bunuri imobile edificate ca urmare a desfășurării unor activități economice și, prin urmare, se încadrează în categoria operațiunilor impozabile.

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

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

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

Așa fiind și din perspectiva caracterului nediscriminatoriu al taxei și al neutralității ei, impunerea tranzacțiilor realizate de contestator este, în opinia noastră, pe deplin justificată.

### **B. Dacă stabilirea datei atingerii plafonului de scutire a taxei pe valoarea adăugată a fost corect stabilită de organul fiscal**

În drept sunt aplicabile prevederile **art. 152 alin. (1)** din Codul fiscal referitoare la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici privind taxa pe valoarea adăugată (în vigoare la data depășirii plafonului de scutire de către contribuabil), care precizează că:

*“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 noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b [...].”*

Așa cum prevede art. 152 alin. (2) din Codul fiscal, cifra de afaceri care sevește drept referință pentru stabilirea plafonului de scutire de taxa pe valoarea adăugată *“este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de o persoană 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).....”*

Din analiza normei legale antecitate, rezultă că cifra de afaceri folosită ca referință la stabilirea plafonului de scutire a taxei pe valoarea adăugată cuprinde inclusiv operațiunile constând în livrare de bunuri sau prestări de servicii scutite cu drept de deducere și pe cele fără drept de deducere.

Având în vedere că petenta, la prima tranzacție efectuată în data de 14.03.2008 încasează suma de .... euro (..... lei), rezultă că a depășit plafonul cu această dată. Faptul că operațiunea de livrare, constând în vânzarea de apartamente, este scutită de taxa - în cazul construcțiilor vechi -, sau taxabilă- în cazul celor noi - la stabilirea plafonului nu are relevanță, ambele operațiuni fiind luate în calcul la stabilirea plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.

În raport cu cele de mai sus, constatăm că aprecierile petentei vizând modul de calcul a atingerii plafonului de scutire, sunt neîntemeiate.

### **C. Obligația înregistrării în scopuri de taxa pe valoarea adăugată**

*Art. 152 alin. (6) prevede că :” **Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să 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 consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153.*

*Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, **organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153”.***

Potrivit prevederilor legale antecitate și având în vedere faptul că petenta a depășit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adăugată în luna martie 2008 (18.03.2008 conform anexei nr.15 privind situația tranzacțiilor efectuate în perioada 01.01.2008-30.11.2010 - fila nr. 204) aceasta avea obligația legală de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii, respectiv până la data de 10.04.2008, situație în care ar fi devenit plătitoare de taxa pe valoarea adăugată

începând cu data de **01.05.2008**, obligație legală care nu a fost respectată de către contribuabil.

Față de cel de mai sus criticile contestatarei vizând acest aspect sunt neîntemeiate.

#### **D. Stabilirea taxei datorate**

Organele de inspecție fiscală constatând că petenta nu a dus la îndeplinire obligațiile rezultate din prevederile legale privind înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, s-au conformat celor prevăzute la **pct. 62 alin. (2) lit. a)** din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, pentru aplicarea art. 152 alin. (6) din lege (aplicabile pe perioada 01.01.2007-31.12.2008), norme legale care dispun:

*“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 datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada 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.*

Începând cu anul 2009, modalitatea de determinare a taxei datorate în astfel de situații, precum și ajustările ulterioare la care au dreptul contribuabilii, au fost modificate prin Hotărârile de Guvern nr. 1618/14.12.2008 și 1620/29.12.2009, modificări care, în esență, dispun că în cazul neînregistrării în termen legal ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, organul fiscal va calcula și solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă. Redăm în cele ce urmează pct. 62 din Normele metodologice :

*„În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, 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 de T.V.A. 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 perioada 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 competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă .”*

*(3) După determinarea taxei de plată conform alin. (2), organele fiscale competente vor stabili obligațiile fiscale accesorii aferente conform prevederilor legale în vigoare.*

*(4) Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul controlului organelor fiscale competente, au dreptul să ajusteze în primul decont decont după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145-149 din Codul fiscal:*

*a) taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;*

*b) taxa deductibilă aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, cu condiția, în cazul bunurilor de capital, ca perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat;*

*c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada 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 la care a fost înregistrată.*

*(5) Pentru ajustarea taxei prevăzută la alin. (4), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145-149 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.”*

Respectând prevederile legale antecitate, organele de control au procedat la calcularea obligațiilor datorate de contribuabil constând în taxa pe valoarea adăugată pentru fiecare perioadă fiscală în parte, quantumul taxei fiind determinat prin aplicarea procedurii sutei mărite.

Astfel, pentru tranzacțiile efectuate începând cu data de 01.05.2008 și până la 31.12.2008, s-a acordat drept la deducerea taxei aferentă achizițiilor efectuate în această perioadă pentru edificarea apartamentelor, conform situației întocmită de organele de control de la filele nr. 202-203.

Referitor la afirmațiile petentei cu privire la faptul că nu s-a acordat drept de deducere numai asupra taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în anul 2008 cu toate că lucrările de construire ale apartamentelor de pe străzile A., I. S., A. M., s-au realizat în anii 2006-2007, precizăm următoarele:

Potrivit prevederilor art. 152 alin. (8) și (9) din Codul fiscal, referitor la regimul special de scutire pentru întreprinderi mici:



- (8) *“Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire:*
- a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, în condițiile art. 145 și 146;*
  - b) nu are voie să menționeze taxa pe factură sau alt document;*
  - c) este obligată să menționeze pe orice factură o referire la prezentul articol, pe baza căruia se aplică scutirea”.*

(9) *Prin norme se stabilesc regulile de înregistrare și ajustările de efectuat în cazul modificării regimului de taxă.*

Din analiza normei juridice antecitate, coroborate cu prevederile art. 152 alin. (6), ale art. 153 alin. (1) lit b) și alin. (7) din Codul fiscal, rezultă că pentru perioada cât contestatara se găsea în regimul special de scutire, aceasta nu avea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferente materialelor achiziționate (situații depuse la filele nr.11-28).

Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA a contribuabilului și pe cale de consecință doar după această dată persoana are dreptul la deducerea taxei aferentă materialelor achiziționate.

Având în vedere că petenta până la data de 30.04.2008 a beneficiat de regimul special de scutire a taxei pe valoarea adăugată, organele de control au acordat drept de deducere a taxei aferentă achizițiilor efectuate începând cu data la care ar fi trebuit să se înregistreze, respectiv data de 01.05.2008 și până la 31.12.2008. În situația dată, contribuabilul, în conformitate cu prevederile pct. 61 alin. (4) din Norme, în vigoare la acea perioadă va avea dreptul să-și ajusteze taxa deductibilă potrivit acestor dispoziții legale.

Pentru tranzacțiile efectuate în anul 2010 (22.02.2010 și respectiv în data de 29.03.2010, conform contractelor de vânzare-cumpărare filele nr. 160-167, însoțite de declarațiile cumpărătorilor cu privire la încadrarea în programul social de livrare de locuințe introdus prin OUG. nr. 200/2008, pentru care s-a aplicat cota redusă de 5%) organele de control au aplicat prevederile H.G. nr. 1620/29.12.2009 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2007, potrivit cărora contribuabilul nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor efectuate, impunând plata taxei pe care ar fi trebuit să o colecteze, dacă ar fi fost înregistrat normal în scopuri de taxă, pentru perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă și data identificării nerespectării prevederilor legale, cu posibilitatea să ajusteze taxa pe valoarea adăugată în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145-149 din Codul fiscal.

**E.) Stabilirea atributului de noi sau vechi a unor construcții** cu consecințe directe asupra încadrării operațiunilor purtătoare sau scutite de taxa pe valoarea adăugată.

Potrivit art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal (aplicabil pentru anul 2008), sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, operațiunile:



f) livrarea 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.

În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1.....

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

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

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

Pct. 37 (3) din H.G. nr. 1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2007, publicată în M.O. nr. 894/28.12.2007, definește data primei utilizări, astfel:

Pct. 37 (3) **Data primei utilizări a construcției** se referă la construcții care au suferit transformări de natura celor menționate la pct. 4. al art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal. Prin data primei utilizări de înțelege data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a lucrărilor de transformare a construcției în cauză. În cazul lucrărilor de transformare în regie proprie a unei construcții, data primei utilizări a bunului după transformare este data documentului pe baza căruia cu valoarea transformării este majorată valoarea activului corporal fix.

Potrivit probatoriului administrat rezultă că petenta a edificat spații de locuit la un număr de 4 blocuri existente, fie pe planșeul, fie în podul acestora. Conform Autorizațiilor de construire (filele nr. 91-92, 157-158, 179) s-a autorizat *executarea lucrărilor de construire pentru mansardare bloc de locuințe*. Certificatul de urbanism (filele nr. 126-127, 159, 180-181) la *regimul tehnic prevede mansardare bloc de locuințe în vederea realizării unor spații de locuit....* Astfel, punctul 4 al art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, definește termenul de construcție nouă ca fiind și orice construcție transformată unde structura, natura ori destinația sa sunt modificate. Având în vedere că atât structura - certificată prin autorizațiile de construire, certificatele de urbanism, precum și documentația care a stat la baza întocmirii fișei proiectului - cât și destinația - prin schimbarea podului în spații de locuit - au suferit modificări, rezultă neîndoios că, construcțiile în cauză, din această perspectivă, sunt din categoria celor noi. Doar în cazul în care aceste elemente nu au suferit modificări, se ia în considerare costul transformărilor ca și criteriu de definire a aspectului de nou a construcției.

Scutirea nu se aplică pentru *livrarea unei construcții noi sau părți din aceasta*, așa cum este definită această operațiune de punctul 3 al art. 141 alin. (2) lit f) din Codul fiscal și pct. 37 (3) din H.G. nr. 1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2007. Astfel, este considerată livrare de construcție nouă sau a unei părți din aceasta, livrarea efectuată cel mai târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a acesteia.

Din analiza documentelor existente la dosar rezultă că pentru imobilele edificate în *str. A.*, nr. ...., scara ..., data primei utilizări este data semnării procesului-verbal de recepție definitivă, respectiv **27.01.2006** (fila nr. 90), ceea ce înseamnă că până la 31.12.2007 imobilele respective fac parte din categoria construcțiilor noi. Având în vedere că livrarea celor trei imobile edificate s-a efectuat după împlinirea acestui termen, respectiv la 18.03.2008, 14.04.2008 și 10.06.2008 (conform contractelor de vânzare-cumpărare) rezultă că sunt construcții vechi. Datorită faptului că începând cu data de 01.05.2008 contestatara a devenit plătitoare de taxa pe valoarea adăugată, organele de control, pentru tranzacția din data de 10.06.2008, au impus taxa pe valoarea adăugată, fără însă a lua în analiză că imobilul face parte din categoria celor vechi, iar livrarea acestuia reprezintă operațiune scutită de taxa fără drept de deducere.

Pe cale de consecință, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei operațiuni, în sumă de **11.330 lei**, urmează a se pronunța soluția de admitere.

În ceea ce privesc tranzacțiile efectuate cu imobilele situate în strada I.S., nr. ... scara ....., menționăm că petenta nu a prezentat autorizația de construire și procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor nici organelor de control și nici organelor de soluționare deși au fost solicitate aceste documente prin adresa nr. .../10.02.2011 (fila nr. 76). Prin adresa nr...../12.04.2010 (fila nr. 206) Primăria municipiului Bistrița comunică că pentru mansardarea imobilului din strada I. S., nr. ...., scara ....., nu s-a solicitat și nu au fost eliberate autorizație de construire și proces-verbal de recepție la terminarea lucrărilor pe numele contribuabilului. Aceste documente au fost solicitate și de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin adresa nr.../05.02.2010, lipsa lor fiind și motivul pentru care a fost suspendată inspecția fiscală.

În această ordine de idei, în lipsa acestor documente, organele de soluționare nu se pot pronunța asupra condițiilor pe care trebuie să le îndeplinească imobilele tranzacționate pentru a se încadra la construcții noi și, pe cale de consecință, supuse taxei pe valoarea adăugată sau în categoria celor vechi, operațiune scutită fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal.

Astfel, petenta a încălcat prevederile art. 206 alin.(1) din Codul de procedură fiscală-republicat, coroborat cu art. 65 alin. (1) ale aceluiași Cod

conform căruia contribuabilul are obligația *"de a dovedi actele și faptele care au stat la baza [...] oricăror cereri adresate organului fiscal."*

În această ordine de idei, precizăm că potrivit prevederilor art.206 alin.(1) din OG. 92/2003 privind Codului de procedură fiscală-republicat :

*"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[.....]*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

*[.....]"*

iar, dispozițiile pct.11.1 și pct 2.5 din Ordinul președintelui Agenției de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a titlului IX din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală-republicat, stipulează următoarele:

*"11.1. Contestația poate fi respinsă ca :*

*[.....]*

*b) nemotivată, în situația în care contestatarul nu prezintă argumentele de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării; [.....],*

*2.4:"Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de drept și de fapt pentru care a contestat actul administrativ fiscal".*

Având în vedere prevederile normelor legale antecitate, precum și faptul că, deși i-a fost solicitată punctual prezentarea dovezilor pe care se întemeiază contestația depusă, petenta nu a dat curs acestei cereri, neaducând documente probatorii prin care să combată și să înlăture constatările organelor de control, aceasta urmează a fi respinsă ca nemotivată, iar decizia de impunere nr. ..../17.12.2010 menținută pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **..... lei.**

Referitor la imobilele edificate la adresa A.M., nr. ..., sc. .... , acestea se încadrează la categoria construcțiilor noi, având în vedere faptul că recepția lucrărilor s-a făcut la data de 24.05.2007 pe baza procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. ....(fila nr. 156), iar transferul dreptului de proprietate a avut loc în cursul anului 2008 (14.11.2008, 18.11.2008, 24.11.2008), conform contractelor de vânzare-cumpărare (filele nr. 128-137).

În ceea ce privesc imobilele edificate în anul 2009 la blocul de locuințe nr. ...., sc. ...., din D. V., acestea intră în categoria construcțiilor noi, procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor s-a încheiat la data de 15.06.2009 (data primei utilizări), iar livrarea a avut loc în cursul anului 2010 (contractele de vânzare-cumpărare filele nr. 160-167), deci în interiorul perioadei de considerare a imobilelor ca fiind noi și, pe cale de consecință, operațiunile sunt purtătoare de taxa pe valoarea adăugată. De altfel, înșăși contestatara, prin contestația depusă, a acceptat încadrarea la construcție nouă a apartamentelor înstrăinate din acest imobil.

Pe cale de consecință pentru imobilele edificate și tranzacționate situate la adresele A.M., nr. ...., sc. ... și respectiv D. V., nr. 11, sc. A, urmează ca cererea petentei să fie respinsă ca neîntemeiată, iar decizia de impunere nr. ..../17.12.2010 să fie menținută pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **..... lei**.

**Referitor la accesorii aferente în quantum de ..... lei**

Având în vedere că asupra sumei taxei pe valoarea adăugată contestată urmează a fi pronunțate soluții de respingere și admitere parțială în conformitate cu principiul de drept conform căruia accesorii urmează principalul (“*accessorium sequitur principale*”), organele de control au recalculat obligațiile reprezentând accesoriiile aferente taxei pe valoarea adăugată (fila nr. 221).

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art. 216 alin. (1) din Codul de procedură fiscală - republicat, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiuni, se

**DECIDE:**

**1.** Admiterea ca întemeiată a contestației formulată de d-l P.O.C. din B. pentru suma de **.... lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, precum și accesorii aferente în quantum de **... lei** și, pe cale de consecință, anularea corespunzătoare a Deciziei de impunere nr. ..../17.12.2010.

**2.** Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de d-l P.O.C. din B. pentru suma de **..... lei** constând în taxa pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. ..../17.12.2010.

**3.** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de d-l P.O.C. pentru suma de **..... lei** constând în taxa pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. ..../17.12.2010.

Respingerea accesoriiilor aferente taxei pe valoarea adăugată în quantum de **....lei** și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. ..../17.12.2010.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bistrița-Năsăud, Secția de contencios administrativ și fiscal.

**p. DIRECTOR EXECUTIV,**  
L.S.

---

**<http://www.anaf.ro/wps/portal/Bistrița>**