



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. 1202/ 16.12.2011

Privind solutionarea contestatiei formulata de doamna ...impotriva deciziei de impunere nr....

Directia generala a finantelor publice a judetului Bacau a primit spre solutionare de la Activitatea de Inspectie Fiscala- Serviciul Persoane Fizice, cu adresa nr. ..., inregistrata la institutia noastra sub nr. ..., contestatia formulata de doamna ...impotriva deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr.....

Suma contestata este ... lei si reprezinta :

- ... lei-taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar ;
- ... lei-dobanzi/majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar ;
- ... lei-penalitati 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(decizia de impunere a fost comunicata la data de ... iar contestatia a fost depusa in data de

In indeplinirea regulilor procedurale contestatia poarta semnatura avocatului ..., in calitate de reprezentant conventional in baza imputernicirii

avocatiile seria ..., 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 masurile dispuse de organul de inspectie fiscala prin decizia de impunere nr...., din urmatoarele considerente:

In cuprinsul acestei decizii de impunere se precizeaza ca sumele provin din calcularea taxei pe valoarea adaugata aferenta unui numar de cinci tranzactii imobiliare realizate in perioada 10.03.2006-16.06.2011, dintr-un total de 18 tranzactii, rezultand astfel suma de ... lei TVA la o baza de impunere de ... lei.

Chiar daca organul de inspectie fiscala a indicat in mod corect ca cele 13 tranzactii sunt scutite de plata TVA-ului intrucat nu indeplinesc cerintele art.141, alin. 2 din Codul fiscal, nelegalitatea deciziei de impunere se rasfrange asupra celor cinci operatiuni de vanzare cumparare prin faptul ca acestea nu au fost verificate si prin prisma dispozitiilor art.140, alin.2¹ din Codul fiscal. Astfel, organul fiscal era obligat ca in descrierea tranzactiilor sa verifice si sa indice toate criteriile necesare pentru o eventuala aplicare a cotei reduce de 5% a TVA-ului.

Imprejurarea ca cele 5 tranzactii au avut un pret sub valoarea prag de 100.000 euro ar fi fost de natura sa il oblige pe organul fiscal si la verificarea celorlalte cerinte prevazute de textul sus mentionat pentru o eventuala aplicare sau nu a cotei reduce a TVA-ului.

Petenta arata ca obligatiile fiscale calculate au la baza Normele metodologice aprobate prin OUG 109/2009 incepand cu 01.01.2010.

Situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile au fost explicate prin norme la inceputul anului 2010, imprejurare care a facut practic imposibil ca petenta sa previzioneze la nivelul anului 2007 plata TVA-ului pentru tranzactiile imobiliare efectuate in acea perioada.

Cu toate ca potrivit principiului aplicarii legii civile in timp, legislatia subsecventa reprezinta o exceptie de la regula neretroactivitatii, totusi acest decalaj in timp intre lege si norma de interpretare este de natura sa incalce principiul previzibilitatii, care impune ca autoritatile publice sa normeze relatiile sociale prin adoptarea de acte normative care sa intre in vigoare dupa trecerea unei anumite perioade de timp, astfel incat sa permita oricarei

persoane sa poata recurge la consultanta de specialitate si sa isi corecteze conduita.

Astfel, Curtea Europeana a Drepturilor Omului a sanctionat nerespectarea principiului previzibilitatii, declarand nule actele emise/adoptate cu nerespectarea acestuia cu motivatia ca sunt abuzive, lipsind destinatarii acestora de posibilitatea de a lua cunostinta de ele intr-un termen rezonabil si de a-si adapta conduita in functie de schimbarile aduse de acestea.

In consecinta, autoritatile publice trebuie sa ia in considerare o anumita marja de toleranta cu ocazia adoptarii actelor normative pentru ca destinatarii acestora sa nu fie luati prin surprindere de anumite reglementari, care, in caz de nerespectare i-ar putea vatama.

Cu toate acestea, Curtea Europeana a Drepturilor Omului s-a pronuntat asupra incalcarii principiului previzibilitatii normelor juridice, condammand statul roman la plata de despagubiri catre persoanele care au fost lezate de activitatea abuziva a autoritatilor publice prin edictarea de norme care nu au fost suficient de accesibile, precise si previzibile.

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 ..., urmare a efectuarii de tranzactii imobiliare in perioada 01.01.2006-16.06.2011 si pentru care nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA.

Constatarile din raportul de inspectie fiscala au avut la baza informatiile cuprinse in procesul verbal de control inopinat nr.... incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul DGFP Bacau-Activitatea de Inspectie Fiscala-Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Fizice, care s-a finalizat cu propunerea de a se efectua inspectia fiscala la persoana fizica

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

-In perioada 01.01.2006-16.06.2011, doamna ...a efectuat un numar de 18 tranzactii imobiliare in valoare totala de ... lei, dupa cum urmeaza:

In **anul 2006**, o tranzactie imobiliara in valoare de ... lei, reprezentand vanzare drept de proprietate asupra unui apartament situat in Bacau, conform contractului de vanzare cumparare nr.Apartamentul ce s-a vandut a fost dobandit prin cumparare de la SC ... SA Iasi, conform contractului autentificat sub nr.....

In **anul 2007**, un numar de 7 tranzactii imobiliare in valoare totala de ... lei, astfel:

1.-... lei-din vanzarea dreptului de proprietate asupra unui apartament situat in Bacau, str. ..., nr....., bl.... bis, sc. ..., et....., ap.....

Aceasta tranzactie a fost efectuata conform contractului de vanzare cumparare nr.

Apartamentul ce s-a vandut a fost dobandit prin cumparare de la SC ... SRL Iasi, conform contractului autentificat sub nr.....

2.-... lei-din vanzarea dreptului de proprietate asupra unui apartament situat in Bacau, str. ..., nr....., bl... bis, sc. ..., et....., ap.....

Aceasta tranzactie a fost efectuata conform contractului de vanzare cumparare nr.

Apartamentul ce s-a vandut a fost dobandit prin cumparare de la SC ... SRL Iasi, conform contractului autentificat sub nr.....

3.-... lei-din vanzarea dreptului de proprietate asupra unui apartament situat in Bacau, str. ..., nr....., bl.... bis, sc. ..., ap.....

Aceasta tranzactie a fost efectuata conform contractului de vanzare cumparare nr.

Apartamentul ce s-a vandut a fost dobandit prin cumparare de la SC ... SRL Iasi, conform contractului autentificat sub nr.....

4.-... lei-din vanzarea dreptului de proprietate asupra unui apartament situat in Bacau, str. ..., nr....., bl.... bis, sc. ..., ap.....

Aceasta tranzactie a fost efectuata contractului de vanzare cumparare nr.

Apartamentul ce s-a vandut a fost dobandit prin cumparare de la SC ... SRL Iasi, conform contractului autentificat sub nr.....

5.-... lei-din vanzarea dreptului de proprietate asupra unui apartament situat in Bacau, str. ..., nr....., bl.... bis, sc. ..., ap.....

Aceasta tranzactie a fost efectuata conform contractului de vanzare cumparare nr.

Apartamentul ce s-a vandut a fost dobandit prin cumparare de la SC ... SRL Iasi, conform contractului autentificat sub nr.....

6.-... lei-din vanzarea dreptului de proprietate asupra unui apartament situat in Bacau, str. ..., nr....., bl.... bis, sc. ..., ap.....

Aceasta tranzactie a fost efectuata conform contractului de vanzare cumparare nr.

Apartamentul ce s-a vandut a fost dobandit prin cumparare de la SC ... SRL Iasi, conform contractului autentificat sub nr.....

7.-... lei-din vanzarea dreptului de proprietate asupra unui apartament situat in Bacau, str. ..., nr....., bl.... bis, sc. ..., ap.....

Aceasta tranzactie a fost efectuata conform contractului de vanzare cumparare nr.

Apartamentul ce s-a vandut a fost dobandit prin cumparare de la SC ... SRL Iasi, conform contractului autentificat sub nr.....

In **anul 2008** o tranzactie imobiliara in valoare de ... **lei**, reprezentand vanzare drept de proprietate asupra unui apartament situat in Bacau, str. ..., nr....., bl.... bis, sc. ..., et....., ap....., conform contractului de vanzare cumparare nr.

Apartamentul ce s-a vandut a fost dobandit prin cumparare de la SC ... SRL, conform contractului autentificat sub nr.....

In **anul 2009**, un numar de 3 tranzactii imobiliare in valoare totala de ... **lei**, astfel:

1.-...lei-din vanzarea dreptului de proprietate asupra unui apartament situat in Bacau, str. ..., nr....., bl.... bis, sc. ..., et. ..., ap.....

Aceasta tranzactie a fost efectuata conform contractului de vanzare cumparare nr.

Apartamentul ce s-a vandut a fost dobandit prin cumparare de la SC ... SRL Iasi, conform contractului autentificat sub nr.....

2.-... lei-din vanzarea dreptului de proprietate asupra unui apartament situat in Bacau, str. ..., nr....., bl.... bis, sc. ..., et. ..., ap.....

Aceasta tranzactie a fost efectuata conform contractului de vanzare cumparare nr.

Apartamentul ce s-a vandut a fost dobandit prin cumparare de la SC ... SRL Iasi, conform contractului autentificat sub nr.....

3.-... lei-din vanzarea dreptului de proprietate asupra unui apartament situat in Bacau, str. ..., nr....., bl.... bis, sc. ..., et....., ap.....

Aceasta tranzactie a fost efectuata conform contractului de vanzare cumparare nr.

Apartamentul ce s-a vandut a fost dobandit prin cumparare de la SC ... SRL Iasi, conform contractului autentificat sub nr.....

In **anul 2010**, o tranzactie imobiliara in valoare de ... lei, reprezentand vanzarea dreptului de proprietate asupra suprafetei de 535 mp teren arabil situat in intravilanul satului ..., com....., jud. Iasi si 83 mp teren in indiviziune.

Aceasta tranzactie a fost efectuata conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr.

Terenul ce s-a vandut a fost dobandit prin cumparare de la SC ... SRL, conform contractului autentificat sub nr.....

In **anul 2011**, un numar de 5 tranzactii imobiliare in valoare totala de ... lei, astfel:

1.-... lei-din vanzarea dreptului de proprietate asupra spatiilor comerciale din intravilanul mun. Iasi, B-dul ..., nr....., bl....., sc.... si, si a terenului aferent acestora, conform contractului de vanzare cumparare nr.....

Spatiile comerciale si terenul aferent acestora au fost dobandite prin contract de schimb de la sotii ... conform contractAnterior, imobilul a fost dobandit prin cumparare in baza CVC autentificat sub nr.....

2.-... lei-din vanzarea dreptului de proprietate asupra unei locuinte P+1 si a unei suprafete de teren arabil in suprafata de 405,53 mp situata in intravilanul satului ..., com....., jud. Iasi, conform contractului autentificat sub nr.....

Imobilul ce se instraineaza a fost dobandit prin construire in baza autorizatiei de construire nr.... si a procesului verbal de receptie nr.....

3.-... lei-din vanzarea dreptului de proprietate asupra unei suprafete de teren arabil in suprafata de 1120,93 mp situata in intravilanul satului ..., com....., jud. Iasi, conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.....

Terenul instrainat a fost dobandit prin cumparare, conform contractului autentificat sub nr.....

4.-... lei-din vanzarea dreptului de proprietate asupra unei suprafete de teren arabil in suprafata de 618 mp situata in intravilanul satului ..., com....., jud. Iasi, conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.....

Terenul instrainat a fost dobandit prin cumparare, conform contractului autentificat sub nr.....

5.-... lei-din vanzarea dreptului de proprietate asupra unei suprafete de teren arabil in suprafata de 3.600 mp teren arabil situata in intravilanul municipiului Iasi conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.....

Terenul instrainat a fost dobandit prin cumparare, conform contractului autentificat sub nr.....

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a stabilit faptul ca din totalul celor 18 tranzactii imobiliare, pentru un numar de 5 tranzactii efectuate dupa data de 01.11.2007(data depasirii plafonului de TVA este luna septembrie 2007) a fost calculata o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de ... lei.

Temeiul de drept in baza caruia a fost calculata taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei este Legea nr.571/2003, respectiv prevederile articolelor 125¹, alin.91), pct.18, art.127, alin.(1) si (2), art.128, alin.(7), art.153, alin.(7), art.127, alin.(1) si (2), art.141, alin.(2), lit.f), art.152, alin.(1) si (6), art.137, alin.(1), lit.a), art.145, alin.(8), lit.a), art.155, alin.(7), art.156¹, alin.(2), art.157, alin.(1) si pct. 2(1), pct.3, alin.(1), 23, alin.(1) si (2), pct.37,(1) din HG nr.44/2004.

Dobanzile/majorarile si penalitatile de intarziere aferente in suma de ... lei respectiv ... lei au fost calculate in baza prevederilor art.119-120 si 120¹ din OG nr.92/2003.

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

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

Doamna ... are cod numeric personal ..., este domiciliat in mun. Bacau, str. ..., nr....., sc....., Ap.....

Doamna ... a fost verificata inopinat de Activitatea de inspectie fiscala Biroul inspectie fiscala persoane fizice, fiind intocmit procesul verbal nr.....

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

Perioada verificata a fost 01.01.2006-16.06.2011.

1.Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca doamna ...datoreaza bugetului de stat suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar precum si accesorii in suma de ... lei din care ... lei dobanzi/majorari de intarziere si ... lei penalitati de intarziere .

In fapt,

Prin contestatia formulata petenta arata ca in mod nelegal organul de inspectie fiscala a stabilit ca datoreaza taxa pe valoarea adaugata si accesorii aferente vanzarii unor numar de 5 tranzactii imobiliare in conditiile in care organul de inspectie fiscala nu a verificat aceste tranzactii si prin prisma dispozitiilor art.140, alin.2¹ din Codul fiscal. Astfel, organul fiscal era obligat ca in descrierea tranzactiilor sa verifice si sa indice toate criteriile necesare pentru o eventuala aplicare a cotei reduce de 5% a TVA-ului.

Imprejurarea ca cele 5 tranzactii au avut un pret sub valoarea de prag 100.000 euro ar fi fost de natura sa il oblige pe organul fiscal si la verificarea celorlalte cerinte prevazute de textul sus mentionat pentru o eventuala aplicare sau nu a cotei reduce a TVA-ului.

Petenta arata ca obligatiile fiscale calculate au la baza Normele metodologice aprobate prin OUG 109/2009 incepand cu 01.01.2010, conform carora imprejurare care a facut practic imposibil ca petenta sa previzioneze la nivelul anului 2007 plata TVA-ului pentru tranzactiile imobiliare efectuate in acea perioada.

Cu toate ca potrivit principiului aplicarii legii civile in timp, legislatia subsecventa reprezinta o exceptie de la regula neretroactivitatii, totusi acest decalaj in timp intre lege si norma de interpretare este de natura sa incalce principiul previzibilitatii, care impune ca autoritatile publice sa normeze relatiile sociale prin adoptarea de acte normative care sa intre in vigoare dupa trecerea unei anumite perioade de timp, astfel incat sa permita oricarei persoane sa poata recurge la consultanta de specialitate si sa isi corecteze conduita, motiv pentru care, Curtea Europeana a Drepturilor Omului a sanctionat nerespectarea principiului previzibilitatii, declarand nule actele emise/adoptate cu nerespectarea acestuia cu motivatia ca sunt abuzive, lipsind destinatarii acestora de posibilitatea de a lua cunostinta de ele intr-un termen rezonabil si de a-si adapta conduita in functie de schimbarile aduse de acestea.

In drept,

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

Doamna ...a instrainat in perioada martie 2006-iunie 2011, imobile si terenuri prin urmatoarele contracte:

- 1.contractul de vanzare cumparare nr. ...;
- 2.contractul de vanzare cumparare nr. ...;
- 3.contractului de vanzare cumparare nr. ...;
- 4.contractului de vanzare cumparare nr....;
- 5.contractului de vanzare cumparare nr. 1273/30.10.2007;
- 6.contractul de vanzare cumparare nr. ...;
- 7.contractul de vanzare cumparare nr. ...;
- 8.contractul de vanzare cumparare nr. ...;
- 9.contractul de vanzare cumparare nr. ...;
- 10.contractul de vanzare cumparare nr. ...;
- 11.contractul de vanzare cumparare nr. ...;
- 12.contractul de vanzare cumparare nr. ...;
- 13.contractul de vanzare cumparare nr. ...;
- 14.contractul de vanzare cumparare nr. ...;
- 15.contractul de vanzare cumparare nr. ...;
- 16.contractul de vanzare cumparare nr. ...;
- 17.contractul de vanzare cumparare nr. ...;
- 18.contractul de vanzare cumparare nr.

Analizand caracterul acestor tranzactii imobiliare in contextul legislatiei fiscale in vigoare la data efectuarii tranzactiilor, 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.”

vanzarea de imobile impreuna cu diferite suprafete de teren in indiviziune, reprezinta acte de comert si nu acte civile, deci constituie o activitate economica.

Aceasta situatie se incadreaza si in prevederile alin.(2) al aceluasi 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, 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.”

Cu referire la acest articol de lege, normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, prevad la pct. 3. (1) :

”În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.”

In acelasi sens, al motivarii caracterului de continuitate al activitatii de vanzare terenuri si imobile noi edificate in baza unor autorizatii de constructie, 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. ...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 imobilele cumparate sau cele care au facut obiectul schimbului nu au fost folosite in scopuri personale, ci au fost destinate vanzarii, in mod legal organul de inspectie fiscala a apreciat ca doamna ...a initiat o activitate economica din momentul in care a achizitionat imobile, respectiv terenuri pe care ulterior le-a vandut avand obligatia inregistrarii ca persoana impozabila conform prevederilor art.150, alin.(1) din acelasi 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,... ”

Potrivit prevederilor la art.152, alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003:

”(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a carei cifra 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 Natională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mica întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale,...”

Alin.(6) al aceluiași art.152 din Legea nr.571/2003, prevede:

”(6) Persoana impozabilă care aplica regimul special de scutire și a

carei cifra de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie 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 considera a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit.’’

In concluzie, doamna ...a efectuat fapte de comerț cu caracter continuu intrucat:

-veniturile obtinute din operatiuni de natura imobiliara se refera la vanzarea succesiva de bunuri(terenuri, locuinte), iar bunurile care au facut obiectul tranzactiilor nu pot fi considerate bunuri pe care persoana fizica le-a utilizat in scopuri personale ;

-tranzactiile au o anumita frecventa, intrucat nu ne aflam in situatia unei tranzactii accidentale, cu caracter ocazional;

-modul in care bunurile au fost dobandite/vandute, respectiv perioada scursa intre data achizitionarii bunurilor si data instrainarii acestora este restransa;

-caracterul de continuitate al activitatii este dat de insasi existenta contractelor succesive de vanzare a imobilelor.

Analizand cele 18 tranzactii comerciale in functie de prevederile legale mai sus citate, situatia se prezinta astfel :

Plafonul legal de scutire a fost depasit dupa cea de a treia tranzactie efectuata prin contractul de vanzare cumparare nr. ... din data de 27.09.2007, tranzactii care indiferent de incadrarea operatiunii ca fiind taxabila sau scutita sunt luate in calculul plafonului de scutire in conformitate cu prevederile art.152, alin.(2) din Legea nr.571/2003.

In consecinta doamna ...avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA pana la data de 10 octombrie 2007, urmand ca de la 01.11.2007 sa devina 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 evidenta a plătitorilor de taxa pe valoarea adăugată

***(5) Data înregistrării ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată este:
c) data de întâi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicita luarea în evidenta ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în situațiile prevăzute la alin. (1) lit. c) și, după caz, la alin. (2).’’***

situatie care nu se regaseste in evidentele organului fiscal teritorial, motiv pentru care organul de inspectie fiscala a procedat la aplicarea prevederilor art.152, alin.(6) din acelasi act normativ:

„...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.”

Astfel, pentru anul 2007, au fost luate in considerare tranzactiile imobiliare efectuate in trim.IV 2007(tranzactiile cu numerele 6, 7 si 8), care au constat in vanzarea dreptului de proprietate asupra unor apartamente situate in Bacau, str. ..., nr...., care intra in sfera de aplicare a TVA, baza legala fiind exceptia prevazuta de lit.f) a alin.(2) al art.141 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 sa-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.”

Potrivit prevederilor pct 37 din HG nr.44/2004, dat in aplicarea acestui articol, in vigoare la data efectuării tranzacției:

“(5) Excepția prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal se aplică numai în cazul persoanelor care devin impozabile în sensul art. 127 din Codul fiscal pentru livrarea de construcții noi, de părți ale acestora sau de terenuri construibile. “

Astfel, tranzactiile efectuate in trim.IV 2007 in valoare de ... lei(... lei+... lei+... lei), au fost incadrate in mod corect in categoria livrarea unei constructii noi, potrivit prevederilor art.141, alin.(2), lit. f), pct.3. din Legea nr.571/2003.

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

Baza de impozitare a TVA a fost stabilita 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. 23, alin.(1) din HG nr.44/2004, care prevede ca:

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

in mod legal organul de inspectie fiscala a calculat TVA in suma de ... **lei**, luand in considerare faptul ca perioada fiscala pentru calculul TVA este trimestrul calendaristic pentru anul 2008, potrivit art. 156¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003:

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

In **anul 2008**, a fost efectuata o singura tranzactie(tranzactia nr.9) in valoare de ... **lei**, constand in vanzarea dreptului de proprietate asupra unui apartament situat in Bacau, str. ..., nr....., conform contractului de vanzare cumparare nr. ..., apartament ce a fost dobandit prin cumparare de la SC ... SRL, conform contractului autentificat sub nr....., motiv pentru care aceasta tranzactie intra in sfera de aplicare a TVA, respectiv livrarea unei constructii noi, baza legala fiind exceptia prevazuta de lit.f), pct.3 a alineatului (2) al art.141 din Legea nr.571/2003 si pct. 37 din HG nr.44/2004 si pentru care petenta datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de ... **lei** potrivit prevederilor art. 140 din Legea nr.571/2003 si ale pct. 23, alin.(1) din HG nr.44/2004.

In **anul 2009**, au fost efectuate un numar de 3 tranzactii (tranzactiile nr.10, 11, 12) in valoare totala de ... **lei**, constand in vanzarea dreptului de

proprietate asupra unor apartamente situate in Bacau, str. ..., nr....., apartamente care au fost dobandite in anul 2007 in baza contractului autentificat sub nr.....

Intrucat aceste vanzari au fost efectuate in lunile iunie si iulie 2009 iar achizitia a fost efectuata in septembrie 2007, in mod legal organul de inspectie fiscala a apreciat ca aceste tranzactii nu intra in sfera de aplicare a TVA, potrivit prevederilor 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..”*

si pe cale de consecinta, pentru tranzactiile efectuate in anul 2009 petentul nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata.

In **anul 2010**, a fost efectuata o singura tranzactie(tranzactia nr.13) in valoare de ... lei, conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. ..., constand in vanzarea dreptului de proprietate asupra suprafetei de 535 mp teren arabil situat in intravilanul satului ..., com....., jud. Iasi si 83 mp teren in indiviziune, care a fost dobandit prin cumparare conform contractului autentificat sub nr.....

In ceea ce priveste aceasta tranzactie, in mod legal organul de inspectie fiscala a apreciat ca nu intra in sfera de aplicare a TVA, incadrandu-se in scutirea prevazuta de art.141, alin.(2), lit.f) din Legea nr.571/2003, iar pe cale de consecinta, pentru tranzactia efectuata in anul 2010 petenta nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata.

In **anul 2011**, au fost efectuate un numar de 5 tranzactii din care tranzactiile cu nr.14, 16, 17, 18, efectuate prin contractele nr. nr....., nr....., ..., ..., constand in vanzari de spatii comerciale, terenuri arabile situate in intravilanul satului ..., com....., jud. Iasi precum si in intravilanul municipiului Iasi, nu intra in sfera de aplicare a TVA, incadrandu-se in scutirea prevazuta de art.141, alin.(2), lit.f) din Legea nr.571/2003, iar pe cale de consecinta, pentru un numar de 4 tranzactii in suma totala de ... lei petenta nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata.

Pentru tranzactia nr.15 in valoare de ... lei, constand in vanzarea dreptului de proprietate asupra unei locuinte P+1 si a unei suprafete de teren arabil in suprafata de 405,53 mp situata in intravilanul satului ..., com....., jud. Iasi, conform contractului autentificat sub nr....., imobil ce a fost dobandit prin construire in baza autorizatiei de construire nr.... si a procesului verbal de receptie nr....., in mod legal organul de inspectie fiscala a stabilit ca se

incadreaza in sfera de aplicare a TVA, respectiv livrarea unei constructii noi, baza legala fiind exceptia prevazuta de lit.f), pct.3 a alineatului (2) al art.141 din Legea nr.571/2003 si pct. 37 din HG nr.44/2004 si pentru care petenta datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de **... lei** potrivit prevederilor art. 140 din Legea nr.571/2003 si ale pct. 23, alin.(1) din HG nr.44/2004.

Fata de obiectiunea privind neaplicarea cotei de 5%, ”In situatia in care bunurile imobile ca fac obiectul tranzactiei se incadreaza in conditiile stabilite la art.140, alin.(2) din Codul Fiscal, asupra operatiunii in cauza se va aplica cota TVA de 5%...”, aratam ca aceasta cota se aplica asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, potrivit prevederilor art.140, alin(2¹).

Referitor la critica adusa retroactivitatii masurilor luate de organul fiscal, aratam ca tranzactiile imobiliare sunt supuse platii TVA incepand cu 01 ianuarie 2008, motiv pentru care nu putem fi de acord cu o astfel de interpretare a legislatiei intrucat inca de la 1 iunie 2002, data intrarii in vigoare a legii nr.345/2002, persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, au fost obligate sa se inregistreze si sa plateasca TVA. Precizam astfel ca pana la data de 01.01.2007, data aderarii Romaniei la UE, nu exista nici o scutire de tva pentru vanzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie era taxabila daca era realizata de o persoana impozabila, astfel cum este cazul doamnei

Pentru considerentele mai sus prezentate, concluzionam ca in mod legal organul de inspectie fiscala a stabilit in mod suplimentar TVA in suma de **... lei**(... lei/2007+... lei/2008+... lei/2011).

2.Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca doamna ...datoreaza bugetului de stat accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de ... lei in conditiile in care nu a achitat la termen debitele stabilite suplimentar.

In fapt,

Prin decizia de impunere nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ... au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii in suma de ... lei, calculate pana la data de 15.09.2011, din care:

-... lei- dobanzi/majorari de intarziere;

-... lei-penalitati de intarziere.

In drept,

Spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile art.111 din OG nr.92/2003:

„Termenele de plata

(1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează. „

In ceea ce priveste accesoriile, spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile art.120 din OG nr.92/2003, republicata, care in functie de perioada la care se refera precizeaza:

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

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

In ceea ce priveste dobanzile/majorarile de intarziere, spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile art.119 din OG nr.92/2003, modificata si completata prin OUG nr.39/2010, prin utilizarea coeficientului stabilit de art.120, alin.(7) din acelasi act normativ.

Art. 119, alin.(1) din OG nr.92/2003, care in functie de perioada la care se refera precizeaza:

„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.,,

Art.120, alin.(7) din OG nr.92/2003:

„(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.,,

Potrivit prevederilor art. 120¹ din acelasi act normativ :

„Penalități de întârziere

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

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

Avand in vedere ca majorarile de intarziere sunt drepturi de creanta accesorii si nu drepturi de creanta principale si avand in vedere faptul ca in sarcina doamnei ... au fost stabilite diferente aferente taxei pe valoarea adaugata, acesta datoreaza si obligatiile accesorii conform principiului de drept *accessorium sequitur principale* fapt pentru care se retine ca in mod legal organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea de majorari de intarziere si penalitati aferente debitelor stabilite suplimentar si contestate, contestatia urmand a se respinge pentru acest capat de cerere ca fiind neintemeiata.

In baza situatiei mai sus prezentata, si in temeiul prevederilor articolelor art. 111, 119, 120, 206, 207, 208, 209, 210, 211, 212, 216, 218 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, Normele metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscala, aprobate prin HG nr.1050/2004, ale art. 127, alin.(1) si (2), art.137, alin.(1), lit.a), art.140, alin.(1), art.141, alin.(2), lit.f), art.152, alin.(3) si (6), art.153, alin.(1) si (3), art.156, alin.(1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct.23, alin.(1) si pct.56, alin.(4) din HG nr.44/2004, coroborate cu prevederile pct. 11.1, lit.a) din OMFP nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

Respingerea in totalitate a contestatiei formulata de doamna ...impotriva deciziei de impunere nr...., ca fiind neintemeiata, respectiv pentru suma totala de ... lei reprezentand :

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

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata la instanta competenta, potrivit Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, in termen de 6 luni de la comunicare.

Director executiv,
...

Avizat,
Biroul Juridic si Contencios

...