



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. 42/2011

DOSAR 75/2011

DECIZIA NR. 70 / 28.12.2011

privind soluționarea contestațiilor depuse de **N.L.M.**, înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr...../30.05.2011, cu domiciliul în S.B., Str. V. B., Nr. ... și **N. V.E** înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr./12.12.2011, cu domiciliul în S.B., Str. V.B., Nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, a fost sesizată prin adresa nr...../24.05.2011 (fila nr. 110 la dosar 42/2011), de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, în legătură cu contestația depusă de dna **N. L. M.** din S.B., CNP și prin adresa nr./07.12.2011 (fila nr. 169, dosar 75/2011), în legătură cu contestația depusă de dl **N.V.** din S.B., CNP ..

Contestația depusă de dna N.L.M. a fost formulată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr./06.04.2011 (filele nr. 80-83 la dosar nr. 42/2011) privind obligații fiscale în **sumă totală de lei** în a cărei componență intră taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei**, dobânzi de întârziere aferente în cuantum de **.... lei** și penalități de întârziere în cuantum de **.... lei**.

Contestația depusă de dl N.V. a fost formulată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr./20.10.2011 (filele nr. 127-130 la dosar nr. 75/2011) privind obligații fiscale în **sumă totală de lei** în a cărei componență intră taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei**, dobânzi de întârziere aferente în cuantum de **.... lei** și penalități de întârziere în cuantum de **.... lei**.

Se impune precizarea că, în cauze, contestatarii au fost reprezentați de către avocat P. S. I., conform împuternicirilor avocațiale depuse în original la fila nr. 103 (dosar nr. 42/2011) și respectiv la fila nr. 160 (dosar nr. 75/2011).

Așa cum rezultă din deciziile de impunere, precum și din Rapoartele de inspecție fiscală care au stat la baza emiterii lor, în perioada 12.10.2007-30.06.2010, dna N. L. M., împreună cu soțul acesteia, dl N. V., au efectuat un număr de de tranzacții imobiliare (vânzări de construcții și terenuri aferente) a căror valoare, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, se ridică la suma de **..... lei**. Din totalul celorde tranzacții, de tranzacții au fost realizate în perioada

12.10.2007 - 30.11.2007 și au intrat în regimul special de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Pentrude tranzacții efectuate în perioada 01.12.2007 - 30.06.2010, în valoare totală (inclusiv TVA) de lei (operațiuni considerate ca fiind impozabile), având în vedere datele din declarațiile informative privind transferurile de proprietăți imobiliare, precum și a celor rezultate în acțiunea de selectare a persoanelor fizice supuse controlului (a se vedea filele 119-130 - dosar 42/2011), organele de inspecție au impus separat, pe fiecare din soții N., luând ca bază de calcul a taxei pe valoarea adăugată colectată cota de $\frac{1}{2}$ din valoarea totală a tranzacțiilor impozabile. În acest context, au fost emise două decizii de impunere, respectiv Decizia nr./06.04.2011 pentru N. L.M. (filele 80-83 din dosarul nr. 42/2011) și Decizia nr./20.10.2011 pentru N. V. (filele nr. 127-130 din dosarul nr. 75/2011), ambele acte de impunere fiind contestate.

Comparând bazele de impunere din cele două decizii, precum și datele din anexele privind determinarea taxei pe valoarea adăugată de plată, se constată că, deși valoarea tranzacțiilor reprezentând $\frac{1}{2}$ din cuantumul total al operațiunilor impozabile ar fi trebuit să conducă la stabilirea egală a taxei colectate pentru fiecare dintre soții N., această corelație logică nu este realizată. Astfel, pentru N.L. baza de impozitare a taxei colectate însumează..... lei, iar pentru N. V., același element de calcul a fost cuantificat de organele de inspecție la suma de lei.

În condițiile în care cotele valorice de $\frac{1}{2}$ afectate fiecăruia dintre soții N. reprezintă rezultatul valorificării prin vânzare a acelorași unități locative, este evident că determinarea diferențiată în sarcina celor doi soți a taxei pe valoarea adăugată colectată pentru aceeași perioadă, nu este justificată. Aceasta cu atât mai mult cu cât pentru unele unități locative vândute, cota de $\frac{1}{2}$ din valoarea lor a fost apreciată ca operațiune taxabilă, fiind încadrată în tranzacții cu construcții noi și impusă în consecință în sarcina dnei N. L. M., în timp ce pentru aceleași unități locative cota de $\frac{1}{2}$ din valoarea de vânzare ce-i revenea dlui N. V. a fost exclusă de la impozitare pe motivul că aceste imobile fac parte din categoria construcțiilor vechi, scutite de taxă.

Având în vedere cele de mai sus, constatăm că între cele două litigii fiscale care fac obiectul dosarului nr. 42/2011 privind pe N. L. M. și al dosarului nr. 75/2011 privind pe N. V. există o strânsă legătură, în sensul că elementele de calcul a obligațiilor bugetare regăsite în cele două dosare derivă dintr-o bază unică de impozitare constând în contravaloarea imobilelor (construcții și terenuri aferente) edificate, achiziționate și vândute ca bunuri comune de către soții N. L. M. și N. V.. Această legătură cât și faptul că în ambele dosare s-au ridicat chestiuni litigioase comune, impune cu necesitate analiza coroborată a elementelor de calcul a TVA de plată din fiecare dosar, astfel încât obligațiile individuale (cumulate) ale celor doi soți să coincidă cu obligațiile ce s-ar fi datorat dacă impunerea se făcea pe activitatea totală derulată împreună de către soții N..

Ținând seama de cele de mai sus, pentru o mai bună administrare a probelor din cele două dosare vizând corecta stabilire a stării de fapt și pentru prevenirea unor soluții contradictorii, în temeiul art. 2 alin. (3) din Codul de

procedură fiscală coroborat cu art. 164 din Codul de procedură civilă, dosarul nr. 42/2011 privind pe N.L.M. și dosarul nr. 75/2011 privind pe N. V., urmează a fi conexe în vederea rezolvării lor împreună.

Menționăm că măsura conexării celor două dosare a fost agreată și de reprezentantul convențional al celor doi contestatari.

În raport cu datele din dosare, constatăm că în spețe 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 contestațiile.

Menționăm că prin adresa nr./12.12.2011 (filele nr. 131-164 la dosar 42/2011) petenții, prin reprezentantul convențional, au depus, în completare, declarații notarile date de doi cumpărători, în vederea justificării cotei reduse de TVA de 5% precum și contracte de vânzare cumpărare, care existau anexate la dosarul 42/2011, vol III, filele nr. 30-44, 48-50, 51-53, 62-64, 65-67, 68-70, 71-74, 75-78, 79-81, 83-85, 86-88, 88-90.

Din analiza documentelor existente la dosarele cauzei, rezultă următoarele:

I. Prin decizia de impunere nr./06.04.2011 (filele nr.80-83 dosar 42/2011), emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, s-a stabilit suplimentar în sarcina dnei N.L.M. taxa pe valoarea adăugată în cuantum de lei precum și accesorii aferente.

Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud a stabilit suplimentar în sarcina dlui N. V., prin decizia de impunere nr./20.10.2011 (filele nr. 127-130, dosar nr. 75/2011) taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

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 04.04.2011 și înregistrat la data de 07.04.2011 (filele nr.59-72, dosar 42/2011) privind pe dna N. L. M., respectiv Raportul de inspecție fiscală nr..... încheiat la data de 14.10.2011 și înregistrat la data de 24.10.2011, privind pe dnul N. V.(filele nr. 109-123, dosar 75/2011), acte care au avut ca obiectiv inspecția fiscală parțială și au vizat verificarea taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare pentru perioada 01.01.2006-30.06.2010 și care, în esență, rețin următoarele aspecte:

1. Stabilirea calității de plătitor de taxa pe valoarea adăugată

În perioada 12.10.2007-30.06.2010 dna N. L. M. împreună cu soțul, dnul N. V., au efectuat împreună un număr de tranzacții cu imobile reprezentând clădiri și terenuri aferente, situate în localitatea F..., strada F.. și strada T..., județul C., pentru care au fost încheiate contracte de vânzare-cumpărare autentificate, situația acestor tranzacții fiind prezentată în anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală – filele nr. 36-54 dosar nr. 42/2011 și anexa nr. 16 filele nr. 11-29, dosar nr.75/2011.

La data începerii inspecției fiscale, respectiv 15.02.2010, din baza de date a Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud rezultă că dna N. L.

M. și dnul N. V. nu sunt înregistrați ca persoane impozabile în scopuri de taxa pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor reiese că operațiunile efectuate de soții N. intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată astfel cum este reglementată prin art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, fiind îndeplinite și cerințele prevăzute la art. 127 alin. (1)-(2) din Codul fiscal cu privire la persoana impozabilă și activitatea economică.

Cu privire la notele explicative date de către dna N. L. M. (fila nr. 20 dosar 42/2011) și dnul N. V. (fila nr. 97, dosar nr.75/2011) din care rezultă că *nu sunt îndeplinite condițiile legale pentru a fi obligate la plata taxei pe valoarea adăugată*, organele de control consideră că tranzacțiile imobiliare efectuate de către acestea se încadrează în excepțiile prevăzute de art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, așa cum a fost modificat de pct. 109 al art. I din Legea nr. 343/2006, potrivit căroră scutirea de taxa pe valoarea adăugată nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren constructibil, dacă este efectuată de o persoană care și-a exercitat ori a avut dreptul să-și exercite deducerea taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Organele de control rețin faptul că, până la data verificării, petenții nu s-a declarat plătitori de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile constând în vânzări de construcții noi și terenuri aferente, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

2. Verificarea deconturilor de taxa pe valoarea adăugată

Organele de control rețin că, pentru perioada supusă verificării, petenții nu au întocmit și depus deconturi de taxa pe valoarea adăugată.

3. Stabilirea bazei impozabile și calculul taxei pe valoarea adăugată

La stabilirea taxei pe valoarea adăugată de plată, organele de control, au luat în calcul, valoarea tranzacțiilor efectuate în care s-a considerat inclusă taxa pe valoarea adăugată, în acest sens aplicând prevederile art. 152 din Codul fiscal coroborat cu prevederile pct. 62 alin. (2) din HG. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003, în vigoare în acea perioadă.

Conform Reglementărilor în domeniul taxei pe valoarea adăugată prevăzute de Codul fiscal, aplicabil de la data de 01.01.2007, armonizate cu Directiva 112/2006 CE, organele de control au solicitat petenților documente privind achizițiile efectuate în vederea deducerii taxei pe valoarea adăugată.

În timpul controlului, dna N. L. M. a prezentat, în vederea deducerii taxei pe valoarea adăugată, facturi privind achizițiile de materiale de construcții din perioada anilor 2007-2008, facturi întocmite pe numele beneficiarului N. V., care au fost luate în totalitate în calcul la stabilirea taxei pe valoarea adăugată de plată pentru N.V.(filele nr. 8-10 din dosar 75/2011).

Din constatările organelor de inspecție vizând perioada anilor 2007-2010 se rețin următoarele:

- În luna octombrie 2007 soții N. au efectuat un număr de ... de tranzacții imobiliare cu construcții noi (apartamente) și teren aferent acestora (anexa nr. 3 – filele 52-54 din dosar nr. 42/2011 și filele nr. 27-29 din dosar

75/2011) situate în comuna F., județul C., în valoare totală de ... lei, fiecăruia revenindu-le o cotă de 50% cu un venit de ... lei. Organele de control au constatat că prin tranzacțiile efectuate, ambii soți au depășit plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, nesolicitând înregistrarea în scopuri de taxa pe valoarea adăugată, motiv pentru care au fost stabilite în sarcina lor obligații privind taxa pe valoarea adăugată de la data la care ar fi trebuit să se înregistreze în scopuri de taxa pe valoarea adăugată, conform art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, respectiv de la data de 01.12.2007.

- În luna noiembrie 2007 soții N. au efectuat un număr de ... tranzacții imobiliare cu construcții noi și terenuri, situate în F., județul C., în valoare totală de ... lei, conform anexei nr. 3 – filele nr. 51-52 din dosar nr. 42/2011 și respectiv filele nr. 26-27 din dosar nr. 75/2011, revenindu-le fiecăruia o cotă de 50% cu un venit de ... lei, operațiuni scutite în condițiile prevăzute de art. 152 din Codul fiscal, coroborat cu prevederile punctului 66 alin. (1) din HG. nr. 44/2004.

- În luna decembrie 2007 soții N. au efectuat un număr de ... tranzacții imobiliare cu construcții situate în aceeași locație, respectiv localitatea Florești, județul C., în valoare totală de ... lei, conform anexei nr. 3 – filele nr. 50-51-dosar nr. 42/2011 și respectiv filele nr. 25-26 din dosar 75/2011, revenindu-le fiecăruia o cotă parte de 50% cu un venit aferent de lei, operațiuni taxabile conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, în vigoare la data tranzacției.

Aferent acestor tranzacții, pentru dna N. L. M., s-a calculat taxa pe valoarea adăugată colectată (de plată) în sumă de ... lei, în conformitate cu art. 152 alin. (6) din Codul fiscal coroborat cu punctul 62 alin.(2) din Normele de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004.

Pentru dnul N. V., aferent lunii decembrie 2007, taxa pe valoarea adăugată colectată este de lei, cu precizarea că acestuia i s-a acordat și drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în sumă totală de lei pentru cheltuieli angajate în sumă totală de lei (a se vedea situația tabelară privind TVA stabilit de organele de control – filele nr. 114-115, dosar 75/2011), conform art. 145 alin. (4) din Codul fiscal coroborat cu pct. 45 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004.

- Pentru anul 2008 s-au efectuat un număr de ... tranzacții imobiliare, în valoare totală (cu TVA inclusă) de ... lei, fiecăruia revenindu-le o cotă de 50% cu un venit de lei, operațiuni taxabile în conformitate cu prevederile art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, stabilindu-se pentru fiecare din soții N. taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de ... lei.

Precizăm că în anul 2008, achizițiile totale în sumă de lei, au avut ca beneficiar, conform documentelor prezentate, pe dnul N. V., motiv pentru care s-a acordat deductibilitate, în totalitate acestuia, în sumă de lei (situația privind TVA stabilită de organele de inspecție fiscală fiind prezentată la filele nr. 113-114 din dosar 75).

- Pentru anul 2009 soții N. au efectuat un număr de ... tranzacții imobiliare, în aceeași locație, în valoare totală de ... lei, din care fiecăruia revenindu-le o cotă de 50%, cu un venit de lei, operațiuni considerate de

organele de control taxabile conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, stabilind astfel (pentru fiecare din soții N.) taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de **..... lei**.

- Pentru **anul 2010**, respectiv 01.01.2010-30.06.2010, tranzacțiile imobiliare efectuate împreună de soții N. au fost în număr de **.....**, în valoare totală de lei, cota parte de 50%, în cuantum de **..... lei**, revenindu-le fiecăruia.

Aferent anului 2010, pentru N. L. M., organele de control au considerat aceste operațiuni taxabile, conform art. 141 alin. (2) lit f) din Codul fiscal, stabilind taxă pe valoarea adăugată colectată (care coincide și cu TVA de plată) în sumă de **..... lei**.

Aferent aceluiași an (2010) pentru N. V., organele de control, *în funcție de documentele verificate* [procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr./10.04.2008 (fila nr. 77, dosar 75/2011), lucrări executate în baza autorizației de construire nr./15.06.2007 (filele nr. 81-82, dosar nr. 75/2011), certificatul de atestare a edificării construcției nr./21.04.2008 (filele nr. 78-80, dosar nr. 75/2011), contractul nr. (filele nr. 55-57 vol. III dosar 42/2011)], au constatat că imobilele sunt considerate noi până la data de **31.12.2009**. În consecință, imobilele tranzacționate în anul 2010, în perioada verificată, intră în categoria celor vechi, fiind scutite de taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește tranzacția cu terenul, categoria de folosință “*fâneată în D. D.*”, situat în loc. S.B., efectuată tot în anul 2010, organele de control consideră că este o operațiune taxabilă, conform art. 141 alin. (2) lit f) din Codul fiscal, coroborat cu pct. 37. (6) din normele metodologice, calificarea unui teren constructibil fiind dată de certificatul de urbanism emis la momentul vânzării. Conform datelor furnizate de Primăria orașului S.B., rezultă că la momentul vânzării terenului, era emis certificatul de urbanism nr. .../21.07.2008 (filele nr. 3-5, dosar 75), fapt pentru care, aferent acestei operațiuni, s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată de **..... lei** pentru fiecare dintre soții N..

Pentru obligațiile de plată stabilite suplimentar la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei** (pentru N.L.M.) organele de control au calculat dobânzi în cuantum de **.... lei** și penalități de întârziere în cuantum de **.... lei**, conform art. 119 alin. (1) și art. 120 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

Pentru obligațiile de plată stabilite suplimentar la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **.... lei** (pentru dnul N. V.), organele de control au calculat dobânzi de întârziere în cuantum de **.... lei** și penalități de întârziere de **.... lei**.

II. Împotriva deciziei de impunere nr.../06.04.2011, dna N.L.M. a formulat și depus contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub numărul .../10.05.2011, iar la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr./11.05.2011 (filele nr.90-102). Dosarul contestației

a fost transmis și înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr...../30.05.2011, fiind înregistrat sub numărul 42/2011.

Împotriva deciziei de impunere nr...../20.10.2011 (filele nr. 127-130, dosar 75/2011), dnul N.V. a formulat și depus contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub numărul /22.11.2011, iar la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. /22.11.2011 (filele nr.134-159). Dosarul contestației a fost transmis și înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr...../12.12.2011, fiind înregistrat sub numărul 75/2011.

Petenții contestă Deciziile de impunere nr.../06.04.2011 și respectiv nr. .../20.10.2011, precum și Rapoartele de inspecție fiscală nr. .../04.04.2011 și nr. /14.10.2011, solicitând anularea în întregime a acestor acte administrative fiscale, pentru următoarele motive:

Necompetența Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud de a efectua inspecția fiscală

Conform art. 31 și art. 99 din Codul de procedură fiscală, inspecția fiscală se efectuează de organul fiscal competent material și teritorial, în raport de criteriul domiciliului fiscal al contribuabilului. Având în vedere că domiciliul este la S.B., competența revine Administrației Finanțelor Publice S.B., iar nu Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud.

Pe cale de consecință, fiind eludate regulile de competență pentru efectuarea inspecției fiscale, este evident faptul că această nulitate antrenează unele consecințe: inspecția fiscală este nelegală, decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală fiind nelegale în integritatea lor.

Nulitatea inspecției fiscale ca urmare a depășirii termenului legal de 3 luni pentru efectuarea acesteia

Avizele de inspecție fiscală nr. /2009 (pentru dna N. L.M.) și numărul /2009 (pentru N. V.) au fost emise la data de 26.11.2009. Perioada de nesuspendare a inspecției fiscale cumulată se situează peste termenul de 3 luni. Normele juridice ale Codului de procedură fiscală sunt în marea lor majoritate imperative, sens în care sancțiunea nerespectării dispoziției prevăzută de art. 104 alin. (1) din Codul de procedură fiscală este nulitatea absolută.

Nulitatea inspecției fiscale pentru perioada 01.01.2009-30.06.2010 și nulitatea Avizului de inspecție fiscală nr. din data de 04.03.2011, fiind emis ulterior realizării inspecției fiscale, pe motiv că emiterea Avizului de inspecție fiscală nr. la data de 04.03.2011 privind verificarea taxei pe valoarea adăugată datorată pentru perioada 01.01.2009-30.06.2010, nu a făcut obiectul inspecției fiscale, a fost comunicat la data de 29.03.2011, dată când inspecția fiscală era finalizată și pentru perioada 2009-2010. Sancțiunea pentru nerespectarea dispozițiilor art. 101 alin.(1) și art. 102 din Codul de procedură fiscală este nulitatea.

Un alt motiv pentru care petenta invocă nulitatea este faptul că anterior emiterii Avizului de inspecție fiscală s-au solicitat de la notarii publici contractele de vânzare-cumpărare autentificate în perioada anilor 2008-2010, ceea ce înseamnă că fără a fi informați, respectiv să fie emis un aviz de inspecție

fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a realizat o inspecție, a cărei rezultate sunt nule. În acest sens se exemplifică adresele prin care organele de control au solicitat notarilor publici contractele de vânzare-cumpărare încheiate de contestatară cu diverși cumpărători (filele 99-100).

Menționăm că aceleași motive au fost invocate și pentru Avizul de inspecție fiscală nr.emis la data de 01.04.2011.

Inexistența unei activități economice și a unei persoane impozabile, în sensul dispozițiilor referitoare la taxa pe valoarea adăugată pentru anii 2007-2010

Organele de inspecție fiscală au aplicat textele legale în vigoare din anul 2010 la situațiile fiscale din perioada anilor 2007-2009, fără a analiza dacă principiul neretroactivității legii, consacrat de art. 15 par. 2 din Constituția României, permite acest lucru.

Considerarea că există o *activitate economică* și o *persoană impozabilă* în sensul Directivei 2006/112/CE și a jurisprudenței Curții de Justiție Europene, în perioada anilor 2008-2009, în opinia petentei, nu poate fi acceptată, din următoarele motive:

- Legislația fiscală română în materia taxei pe valoarea adăugată nu respectă principiul securității juridice în perioada anilor 2007-2010. Formularea eliptică a normelor metodologice nu-i oferă contribuabilului nici cea mai mică idee asupra a ceea ce înseamnă *obținerea de venituri cu caracter de continuitate* în concepția legiuitorului român sau a legiuitorului comunitar. Ca normă juridică și art. 127 din Codul fiscal trebuie să îndeplinească condițiile minimale ale unei norme juridice, astfel încât subiectului de drept să i se poată impune și imputa o normă juridică clară;

- Jurisprudența relevantă nu este tradusă pe site-ul Curții de Justiție Europeană, nefiind accesibilă contribuabililor;

- În perioada 2007-2009, ulterioară aderării la Uniunea Europeană, textul art. 127 din Codul fiscal a rămas neschimbat, fiind adusă doar o minimă modificare a normelor metodologice, astfel, excepția de la regula existenței unei *activități economice* – situația în care se vând locuințe proprietate personală sau alte bunuri folosite în scopuri personale - devine regulă atunci când *se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.*

- Petenta critică dispozițiile pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 din perspectiva art. 139 alin.(1) din Constituție. Textul constituțional instituie regula potrivit căreia impozitele și taxele - inclusiv taxa pe valoarea adăugată - ca și venituri la bugetul de stat, nu se pot reglementa prin alte acte normative, care nu ar emana de la Parlament. Ori, punctul 3 alin. (1) din Normele metodologice instituie obligația de plată de taxă pe valoarea adăugată și în alte situații decât cele reglementate prin art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, în concret, vânzarea locuințelor din patrimoniul personal, ipoteză neavută în vedere de art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. În consecință, teza încalcării art. 139 alin. (1) din Constituție prin pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 este astfel demonstrată.

Temei de drept nu îl poate reprezenta nici pct. 3 alin. (1) și (5)³ din Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (2) din Codul fiscal deoarece acestea adaugă în mod nepermis la textul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, extinzând, dincolo de intenția legiuitorului, domeniul activităților economice generatoare de obligații de plată de natura taxei pe valoarea adăugată.

- În perioada anilor 2007-2010 s-a achitat pentru orice livrare de construcții și terenuri, impozitul pe transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, reglementat de dispozițiile art. 77¹-77³ din Codul fiscal, ceea ce înseamnă că bunurile făceau parte din patrimoniul personal și, totodată, nu puteau fi calificate, ca venituri comerciale în sensul art. 46 din Codul fiscal. Această calificare, însă, ar duce la excluderea aplicării impozitului pe transferul proprietăților imobiliare, impozitarea urmând a se face la nivelul venitului net al contribuabilului, cu o cotă de 16%.

În concluzie, persoanele fizice, pentru perioada anilor 2007-2010, care au livrat terenuri și construcții, nu aveau obligația de a se înregistra ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată întrucât legislația și jurisprudența comunitară nu era accesibilă și previzibilă, legislația națională nu conținea niciun fel de explicații utile în acest sens, iar practica administrativă a organelor de control era în sensul excluderii acestor operațiuni din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Aplicarea greșită a dispozițiilor Codului fiscal referitoare la dreptul de deducere

Refuzul organelor de control de a aplica dispozițiile art. 145 și următoarele din Codul fiscal referitoare la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este nelegal pentru că:

- dreptul de deducere putea fi exercitat după data de 01.12.2007, dată stabilită de organul de control ca fiind data înregistrării în scopuri de taxa pe valoarea adăugată;

- potrivit jurisprudenței Curții de Justiție Europene (afacerea Rompelman) dreptul de deducere poate fi exercitat chiar și pentru cheltuielile efectuate anterior începerii activității economice și destinate desfășurării de operațiuni taxabile.

În ipoteza în care petenta ar fi trebuit să se înregistreze ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată de la data de 01.12.2007, era obligatorie exercitarea dreptului de deducere, cu consecința reducerii semnificative a obligațiilor de plată și a majorărilor de întârziere calculate de organele de control.

Motivul pentru care nu s-a acordat, pentru N. L. M., drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, invocat de organele de control în Raportul de inspecție fiscală, în sensul că facturile fiscale au fost emise pe numele soțului, dnul N. V., contrazice constatările organelor de control, acestea arătând că activitățile economice s-au realizat împreună cu soțul, cu toate acestea facturile prezentate nu au mai fost luate în considerare.

În momentul în care se stabilește un regim juridic, chiar retroactiv, este obligatoriu ca acest regim să se aplice în mod complet, adică atât cu privire la drepturi cât și cu privire la obligații.

Aplicarea nelegală a cotei de 19% pentru înstrăinarea imobilelor la care era aplicabilă cota redusă de taxa pe valoarea adăugată de 5%

În cazul unor imobile care au făcut obiectul contractelor de vânzare-cumpărare s-a aplicat eronat cota de 19%, cumpărătorii îndeplinind condițiile prevăzute de Codul fiscal, după intrarea în vigoare a OUG nr. 200/2008 (la 15.12.2008), în sensul că beneficiază de cota redusă de 5%.

În opinia petentei, faptul generator a intervenit la data la care au fost îndeplinite formalitățile pentru transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător, adică la momentul încheierii contractului de vânzare-cumpărare și nu la data la care a fost dată declarația notarială, ulterior acestui moment. Faptul generator intervine la data transferului dreptului de proprietate.

Pentru anul 2009 nu se prevedea un termen la care trebuia dată declarația notarială, această prevedere apărând expres în Codul fiscal doar cu data de 01.01.2010. Astfel, cumpărătorii imobilelor care ar face obiectul cotei reduse de 5% întruneau, la data transferului dreptului de proprietate, condițiile prevăzute de lege.

Alte elemente de nelegalitate ale Raportului de inspecție fiscală/Deciziei de impunere

- Aplicarea nelegală de penalități de întârziere

În mod cu totul nelegal, s-au calculat penalități de întârziere de 15% prevăzute de normele legale în vigoare în 2011 la situații juridice petrecute în perioada anilor 2007-2010.

- Inexistența mijloacelor de probă

Organele de control au comunicat petentei la data de 14.04.2011 decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, fără a transmite, ca mijloace de probă, înscrisurile furnizate de notarii publici, desfășurând astfel o activitate de inspecție fiscală, fără a se afla în cadrul legal al unei inspecții fiscale. Toate aceste activități sunt lovite de nulitate. De asemenea, în lipsa tuturor mijloacelor de probă, toate susținerile din raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere sunt nefondate.

- Aplicarea retroactivă a dispozițiilor art. 141 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal [corect art.141 alin.(2) lit. f)].

Organele de control au aplicat dispozițiile art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal în forma modificată prin O.U.G. nr. 109/2009 și intrată în vigoare la 01.01.2010, precum și dispozițiile pct. 66 (2) din Normele metodologice, unor situații de fapt din anul 2007, încălcând dispozițiile art. 15 par. 2 din Constituția României cu privire la principiul neretroactivității legii.

- Stabilirea obligației de plată a taxei pe valoarea adăugată și pentru imobilele care nu aveau calitatea de *construcții noi* potrivit legii sau pentru antecontracte de vânzare-cumpărare

Potrivit proceselor verbale încheiate la terminarea lucrărilor, din data de 10.04.2008 și data încheierii de contracte de vânzare-cumpărare autentificate un număr de apartamente (sub nr. .../14.09.2010, .../16.04.2010, .../26.08.2010, .../17.09.2010, .../12.04.2010, .../15.10.2010, .../20.10.2010, .../28.05.2010, .../25.05.2010 și .../15.10.2010), nu mai erau noi la data

vânzării lor, termenul legal prevăzut de art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal ce definește construcția nouă în sens fiscal, expirând la data de 31.12.2009.

În cuprinsul contestației depuse de dnul N. V. se arată că cele contracte de vânzare-cumpărare indicate anterior și cele cuprinse în Situația privind tranzacțiile imobiliare, începând cu poziția 149 și până la 165, fac parte din categoria celor vechi, fiind scutite de taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, în mod nelegal s-a calculat taxă pe valoarea adăugată de plată și dobânzi, respectiv penalități de întârziere și pentru antecontractul de vânzare – cumpărare nr./15.06.2010, acesta, prin natura sa nu este translativ de proprietate, deși a fost încheiat la notarul public.

În concluzie, pentru a se putea stabili taxa pe valoarea adăugată și penalități aferente este necesar să intervină faptul generator care reprezintă data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, adică la semnarea contractului de vânzare-cumpărare în formă autentică.

III. Examinând cauza, prin prisma documentației existente la dosar și având în vedere motivele invocate de petentă, în raport cu actele normative în vigoare aplicabile speței, se rețin următoarele:

În concret, inspecția fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare, declarare și virare a taxei pe valoarea adăugată aferente activității desfășurate de dna N. L.M., cu domiciliul în localitatea S.B., str.V. B., nr....., în perioada anilor 2007-2010 și dnul N. V., cu domiciliul în localitatea S.B., str. V. B., nr., pentru aceeași perioadă .

În baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 04.04.2011 a fost emisă Decizia de impunere nr./06.04.2011 (filele nr. 80-83, dosar 42/2011), prin care au fost stabilite în sarcina contestatarii N.L.M. obligații fiscale în sumă totală de lei, reprezentând TVA suplimentar (.... lei), dobânzi de întârziere (.... lei) și penalități de întârziere (.... lei).

În baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. încheiat la data de 14.10.2011 a fost emisă Decizia de impunere nr./20.10.2011 (filele nr. 127-130, dosar 75/2011), prin care au fost stabilite în sarcina dnului N. V. obligații fiscale în sumă totală de lei reprezentând TVA suplimentar (.... lei), dobânzi de întârziere (.... lei) și penalități de întârziere (.... lei).

În fapt, în perioada 12.10.2007-30.06.2010 soții N.L.M. și N.V. au efectuat un număr de **tranzacții** cu imobile reprezentând clădiri și terenuri aferente, pentru care au fost încheiate contracte de vânzare-cumpărare (volumele I - 77 file, vol.II - 370 file și vol.III - 108 file din dosar 42/2011).

Din celede tranzacții imobiliare, tranzacții în valoare de lei au fost realizate în luna octombrie 2007 și ... tranzacții în valoare delei în luna noiembrie 2007.

Ținând seama de valoarea tranzacțiilor efectuate în luna octombrie 2007, organele de inspecție au constatat că prin vânzările efectuate în această lună, fiecare dintre soții N. au depășit plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, situație în care potrivit art. 152 alin. (6) aceștia erau obligați să

solicite înregistrarea în scopuri de TVA , cu precizarea că data de la care ar fi trebuit să se înregistreze era 01.12.2007. Așa fiind, tranzacțiile derulate după data de 01 decembrie 2007 au fost tratate de către organul de inspecție ca fiind operațiuni impozabile taxabile sau, după caz, operațiuni scutite fără drept de deducere.

Precizăm că, potrivit contractelor de vânzare-cumpărare, în perioada 01 decembrie 2007 - 30 iunie 2010, soții N. au efectuat un număr de de tranzacții imobiliare în valoare de lei, din care:

-tranzacții în valoare de lei în anul 2007;
- tranzacții în valoare de lei în anul 2008;
- tranzacții în valoare de lei în anul 2009;
- tranzacții în valoare de lei în anul 2010, până la data de 30 iunie a acestui an.

Ținând seama de constatările activității de inspecție fiscală, de motivele invocate de contestatari, de documentele existente la dosarul cauzei, precum și de actele normative în vigoare pentru perioada verificată (01.01.2006-30.06.2010) urmează să se stabilească dacă soții N. L. M. și N. V. datorează T.V.A. pentru vânzarea celor imobile, în condițiile în care plafonul de scutire a fost depășit, nu s-au înregistrat ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, nu au 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 contestatari, în ordinea în care vor fi sistematizate în cele ce urmează:

Dacă operațiunile de construire și de valorificare prin vânzare a apartamentelor de către N.L.M. și N. V., se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și, prin urmare, sunt operațiuni impozabile.

Față de starea de fapt prezentată, 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 - Operațiuni impozabile

Operațiuni impozabile - Extras Cod Fiscal varianta în vigoare în perioada 01.12.2007 –30.06.2010 -

Art. 126

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a). operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plata;

b). locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

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

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

Norme metodologice:

2. (1) *În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a) - d) nu este îndeplinită.*

(2) *În sensul art. 126 alin. (1), lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la "plată" implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută.*

CAPITOLUL III - Persoane impozabile

Persoane impozabile și activitatea economică - extras din Codul fiscal valabil în perioada 01.12.2007-31.12.2009

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 independenta angajații sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de munca sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de munca, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.*

Norme metodologice:

3. (1) *In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. Transferul bunurilor sau serviciilor achizitionate in scop personal de persoanele fizice in patrimoniul comercial in scopul utilizarii pentru desfasurarea de activitati economice, nu este o operatiune asimilata unei livrari de bunuri/prestari de servicii, efectuate cu plata, iar persoana fizica nu poate deduce taxa aferenta bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare prevazuta la art. 148 si 149 din Codul fiscal.*

**CAPITOLUL IV - Operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei
Livrarea de bunuri – extras din Codul fiscal valabil în perioada 01.12.2007-
30.06.2010**

Art. 128

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

Norme metodologice:

6. (1) In sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, preluarea de bunuri produse de catre o persoana impozabila inregistrata conform art. 153 din Codul fiscal, pentru a fi folosite in cursul desfasurarii activitatii sale economice sau pentru continuarea acesteia, nu se considera ca fiind o livrare de bunuri, cu exceptia operatiunilor prevazute la art. 128 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. Aceleasi prevederi se aplica si prestarilor de servicii.

Art. 128

- (8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):
- a). bunurile distruse ca urmare a unor calamitati naturale sau a unor cauze de forta majoră, astfel cum sunt prevăzute prin norme;
 - b). bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;
 - c). perisabilitatile, 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 promotionale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstratii la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor;
 - f). acordarea de bunuri de mica valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, 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”.

**CAPITOLUL III - Persoane impozabile
Persoane impozabile și activitatea economică – în vigoare începând cu data de
01.01.2010 până la 30.06.2010**

Art. 127

(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.

(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.

(2[^]1) Situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme.

(3) Nu acționează de o manieră independentă angajații sau oricare 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 în vigoare din 01.01.2010 (modificate prin HG nr. 1620 din 29.12.2009):

3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

(4) 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. 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.

(5) În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de

continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic. Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alin. (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. Deși prima livrare este considerată ocazională, dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu va fi impozitată dar va fi luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.

Potrivit normelor definiții cuprinse la art. 125¹ din Capitolul I al Titlului VI din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

4. **activitate economică** are înțelesul prevăzut la art. 127 alin. (2). Atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de aceasta;

5. **baza de impozitare** reprezintă contravaloarea unei livrări de bunuri sau prestări de servicii impozabile, a unui import impozabil sau a unei achiziții intracomunitare impozabile, stabilită conform cap. VII;

6. **bunuri** reprezintă bunuri corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație. Energia electrică, energia termică, gazele naturale, agentul frigorific și altele de această natură se consideră bunuri corporale mobile;

18. **persoana impozabilă** are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;

20. **persoană neimpozabilă** reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

21. **persoană** reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă.

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 apartamente , prin vânzare, este o operațiune care întrunește această condiție;

b). cea de-a doua condiție este de la sine înțeles 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.

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. 125¹ 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 cazurile analizate este cert faptul că în perioada anilor 2007-2010, soții N. au angajat și desfășurat, multiple activități economice de genul prestărilor de servicii (cu preponderență prestări de servicii în construcții), cu costurile aferente, în vederea edificării celor 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 soții N. au acționat ca persoane impozabile în sensul art. 127 alin. (1) Cod fiscal, desfășurând activități economice de o manieră independentă.

În raport cu cele de mai sus, apreciem că operațiunile realizate de dna N.L.M. și dl N. V. 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, edificarea celor de apartamente a fost realizată ca urmare a multiplelor și diverselor activități de prestări angajate și desfășurate de soții N. ca persoane impozabile. 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.

Este adevărat că potrivit pct. 3 alin. (1) din Normele de aplicare ale art. 127 Cod fiscal (în vigoare în perioada 01.12.2007-31.12.2009) și pct. 3 alin. (2) (în vigoare în perioada 01.01.2010-30.06.2010), 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. Ori, în speța analizată este demonstrat prin materialitatea faptelor că cele ... 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 – oricăror 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.

Învederăm faptul că activitățile economice inițiate și desfășurate împreună de dl N. V. și dna N. L. M. 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, din perspectiva caracterului nediscriminatoriu al taxei și al neutralității ei, impunerea tranzacțiilor realizate de contestatari este, în opinia noastră, pe deplin justificată.

Față de cele de mai sus apreciem că, în raport cu normele legale pentru perioada supusă inspecției, criticile aduse de contestatari vizând inexistența desfășurării unor activități economice și implicit a calității de persoane impozabile, a naturii veniturilor realizate, a obligării înregistrării în scopuri de taxă, precum și a aplicării retroactive a unor prevederi din Codul fiscal și Normele metodologice, sunt neîntemeiate.

Stabilirea taxei datorate

Organele de inspecție fiscală constatând că petenții nu a dus la îndeplinire obligațiile rezultate din prevederile legale privind înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, procedează la aplicarea prevederilor **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 01.01.2007-22.12.2008), unde referitor la regimul special de scutire se arată:

“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 nu au avut implicații în cazurile analizate.

Aplicând prevederile legale în vigoare pentru perioada controlată, organele de inspecție au procedat la calcularea obligațiilor, stabilind pentru fiecare dintre soții N. taxa pe valoarea adăugată datorată ca diferență între taxa ce trebuia colectată și taxa de dedus. Precizăm că taxa colectată a fost determinată prin aplicarea procedurii sutei mărite (19*100/119), considerându-se, în mod justificat, că prețul tranzacționat pe baza contractelor de vânzare-cumpărare include și taxa pe valoarea adăugată.

Cu privire la taxa deductibilă, organele de control au acceptat la deducere integral TVA din facturile pentru achiziții de bunuri sau servicii prezentate de dnul N.V., facturi care au fost întocmite pe numele acestuia. Având în vedere că aceleași facturi au fost prezentate ca documente justificative de deducere și de către dna N. L.M., în mod justificat organele de inspecție nu le-au luat în considerare la determinarea TVA de plată în sarcina acesteia (a se vedea situația celor 127 facturi la filele 111-113 din dosar nr. 42/2011 și la filele 8-10 din dosar nr. 75/2011, cu un TVA de lei).

În sinteză, taxa pe valoarea adăugată colectată, taxa dedusă și taxa de plată, aferente celor de tranzacții imobiliare realizate în perioada 01.12.2007 la 30.06.2010, pe total cumulat pentru cele două acte de impunere contestate, precum și pe fiecare dintre soții N. astfel cum s-au stabilit de inspecția fiscală, se redă mai jos:

Nr. crt.	Explicații	Număr tranzacții	Valoarea totală a tranzacțiilor inclusiv TVA	TVA COLECTAT	TVA DEDUS	TVA DE PLATĂ
0	1	2	3	4	5	6
1	Total tranzacții realizate în perioada 01.12.2007-30.06.2010	....	....	...	....	...

din care pentru :

1	N.L. M.	-	½ din valoarea totală a tranzacțiilor	....	-	....
2	N.V.	-	½ din valoarea totală a tranzacțiilor	.....	....	.....

Din datele de mai sus rezultă că pentru N.V. taxa colectată este inferioară celei stabilite soției acestuia, N. L. M., în condițiile în care cotele valorice de ½ afectate fiecăruia dintre soți reprezintă rezultatul valorificării prin vânzare a acelorași unități locative.

Analizându-se documentele de calcul existente în cele două dosare (filele nr. 35 , 63-64 din dosar nr.42/2011 și filele 6, 113-114 din dosar nr. 75/2011) reiese că această diferență se localizează exclusiv în anul 2010 (01.01.2010-30.06.2010), perioada în care pentru un număr de tranzacții cu imobile cota de ½ din valoarea acestora, ce-i revinea dnei N. L. M., a fost tratată de organele de inspecție ca operațiuni taxabile, în timp ce pentru N. V. cota de ½ din aceleași operațiuni au fost încadrate de inspectori ca operațiuni scutite.

Pe baza documentelor prezentate organelor de control de dnul N.V. (proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor – fila 114 din dosar 75/2011), rezultă că apartamentele vândute în perioada 01.01.2010 - 30.06.2010, reprezintă, din punct de vedere fiscal, construcții vechi și în consecință, în temeiul regulii de principiu prevăzută de art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cota de ½ din valoarea acestor tranzacții este scutită de taxa pe valoarea adăugată. Menționăm că pentru aceleași unități locative și pentru aceeași perioadă dna N. L. M.a fost impusă pentru partea de ½ din valoarea lor, stabilindu-i-se de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Menționăm că în suma de lei se include și TVA în cuantum de lei aferentă avansului de ... lei , pentru care organele de inspecție au făcut nelegal impunerea în sarcina dnei N.L.M., având în vedere că avansurile încasate pentru operațiuni scutite intră în categoria excepțiilor prevăzute de art. 134² alin. (2) lit. b), teza a II-a din Codul fiscal.

Având în vedere starea de fapt fiscală vizând unitățile locative vândute în anul 2010 (01.01.2010-30.06.2010), precum și prevederile art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, este evident că impunerea sumei de **..... lei** în sarcina dnei N. L.M. este netemeinică și nelegală.

Așa fiind, urmează ca pentru această sumă actele de impunere să fie anulate corespunzător, iar accesoriile reprezentând majorări de întârziere și dobânzi, în cuantum de lei să fie desființate.

Cu privire la solicitarea de aplicare a cotei reduse de TVA de 5%

Așa cum rezultă din ambele Rapoarte de inspecție fiscală, organul de control a stabilit TVA colectată aplicând cota standard de TVA de 19 % (procedul sutei mărite) asupra veniturilor realizate de către contribuabili, în baza contractelor de vânzare –cumpărare puse la dispoziție de notarii publici.

Din cuprinsul contractelor rezultă că toate tranzacțiile au fost încheiate cu persoane fizice și prețul tranzacției este final, iar petenții nu au prezentat, la data efectuării inspecției fiscale, documente din care să rezulte îndeplinirea condițiilor impuse de prevederile legale pentru aplicarea cotei reduse de 5%.

Potrivit art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale.

În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege *livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv TVA, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie.*

Prevederile pct. 23 alin. (9) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 referitor la aplicarea dispozițiilor art. 140 din lege, în vigoare pentru perioada 15.12.2008-31.12.2009, precizează:

23.(9) “Pentru locuințele prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, vânzătorul poate aplica cota de TVA de 5% dacă cumpărătorul va prezenta o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. În vederea aplicării cotei reduse de TVA de 5% pentru locuințele prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, suprafața utilă a locuinței, exclusiv anexele gospodărești, și, după caz, a terenului pe care este construită trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat potrivit legii”.

Față de normele legale precitate, rezultă că aplicarea cotei reduse se face numai pentru vânzarea locuințelor ca parte a politicii sociale, sintagmă explicată detaliat la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal. În acest context, prin normele de aplicare s-a dispus că pentru locuințele prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, vânzătorul poate aplica cota de TVA de 5 % însă numai dacă cumpărătorul va prezenta declarație pe proprie răspundere, autentificată la notar, declarație care are drept scop să confirme că la data vânzării sunt îndeplinite condițiile legale de aplicare a cotei reduse. Cu alte cuvinte, cumpărătorul poate beneficia de cota redusă de TVA dacă la data perfectării contractului sau întocmirii facturii, atestă printr-o declarație autentificată că îndeplinește condițiile legale pentru a beneficia de locuință livrată ca parte a politicii sociale a statului.

Considerăm că din textul legal citat [pct. 23, alin. (9) din Normele de aplicare a Codului fiscal] rezultă fără dubiu că aplicarea cotei reduse de 5 % este condiționată de prezentarea declarației cumpărătorului înainte sau la data perfectării tranzacției.

De altfel, pentru a înlătura orice dubiu de interpretare, prevederile alin. 23 (9) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, de la data 01.01.2010, are următorul conținut:

“În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, **cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, înainte sau la momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autentificată la notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5% “.**

Documentele prezentate de petentă prin adresa nr./12.12.2011 (filele nr. 162-163 din dosar 42/2011) constau în două declarații notariale autentificate prin încheierile nr.... și la data de 09.12.2011 pentru contractele de vânzare-cumpărare nr./27.11.2009 (filele nr.18-20, vol III, dosar 42/2011) și nr./20.10.2009 (filele nr 11-13, vol. III, dosar 42/2011).

Din analiza acestor documente este lesne de observat că declarațiile notariale au fost date ulterior încheierii contractelor de vânzare-cumpărare, respectiv la data de 09.12.2011, rezultând, conform normelor legale antecitate, că nu mai pot fi folosite în aplicarea cotei reduse de TVA.

Față de cele de mai sus, apărările contestatarei vizând acest aspect le apreciem ca neîntemeiate.

Referitor la afirmațiile petentei cu privire la aplicarea nelegală de penalități de întârziere de 15% prevăzute de norme legale în vigoare în anul 2011, respectiv O.U.G. nr. 39/2010, pentru situații juridice petrecute în perioada 2007-2011, facem următoarele precizări:

Apreciem că organul fiscal în mod corect a avut în vedere modificările aduse Codului de procedură fiscală prin O.U.G. nr. 39/2010 (M.O. 278/28.04.2010), modificări prin care, începând cu data de 01.07.2010, se înlocuiește noțiunea de „majorări de întârziere” cu cea de „dobândă”, pe de o parte , iar pe de altă parte, *se instituie sancțiuni pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale* , respectiv „penalitățile de întârziere” introduse în Codul de procedură fiscală prin art. 120¹.

Precizăm că în conformitate cu art. II alin. (2) din O.U.G. nr. 39/2010, penalitățile de întârziere se aplică și creanțelor fiscale care au scadența anterioară datei de 01.07.2010 cu mențiunea că termenele prevăzute la art. 120¹ alin. (2) lit. a). – c). din Codul de procedură fiscală, în raport de care se stabilește nivelul acestor penalități, încep să curgă de la data intrării în vigoare a Ordonanței de urgență nr. 39/2010 (01.07.2010).

Așa fiind, criticile petenților vizând nelegalitatea calculării penalităților de întârziere le apreciem ca fiind neîntemeiate. Din perspectiva celor de mai sus, și având în vedere că pentru dna N.L. obligația de plată principală a fost diminuată cu suma de ... lei, urmează ca penalitățile de întârziere calculate în sarcina acesteia să fie reduse corespunzător taxei pe valoarea adăugată legal datorată.

Cu privire la afirmațiile conform cărora Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud nu ar fi avut competența de a efectua inspecția fiscală, acestea sunt neîntemeiate, având în vedere următoarele:

În conformitate cu prevederile art. 99 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, ®, “*Inspekția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală*”, iar potrivit alin. (2) al aceluiași articol, “*Competența de exercitare a inspekției fiscale pentru ANAF și unitățile sale subordonate se stabilește prin ordin al președintelui ANAF*”.

Astfel, prin O.M.E.F.P. nr. 1415/11.08.2009, competența de exercitare a inspekției fiscale la persoanele fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate, revine Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, respectiv organelor de inspekție fiscală.

Față de cele de mai sus, se constată că Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Activitatea de Inspekție Fiscală, a avut și are competența materială și teritorială în a efectua inspekția fiscală în tot județul, iar prin urmare și pe raza de activitatea a orașului S.B..

Cu privire la criticile contestatarilor vizând nulitatea actelor de inspekție motivat de depășirea termenului de efectuare a controlului sau de emiteră a avizelor de inspekție, precizăm că acestea nu se încadrează în cauzele care conduc la nulitatea actului administrativ fiscal așa cum sunt ele prevăzute la art. 46 din Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art. 216 alin. (1) și alin. (3) din Codul de procedură fiscală - republicat, **se**

DECIDE:

1. Admiterea ca întemeiată a contestației formulată de dna **N.L.M.** din S.B. pentru suma totală de lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei** și penalități de întârziere în sumă de **.... lei**, iar pe cale de consecință, anularea corespunzătoare a Deciziei de impunere nr...../06.04.2011.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr...../06.04.2011 privind suma de **.... lei** reprezentând majorări de întârziere, respectiv dobânzi, urmând ca pentru această creanță să fie puse în executare dispozițiile art.216 alin. (3¹) din Codul de procedură fiscală.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de dna **N. L. M.** pentru suma totală **.... lei**, constând în taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei** și penalități de întârziere în sumă de **.... lei**, iar pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr...../06.04.2011.

4. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de dl **N. V.** pentru suma totală de **.... lei** constând în taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei**, precum și dobânzi de întârziere aferente în cuantum de **... lei** și penalități de întârziere aferente în cuantum de **.... lei** și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr...../20.10.2011.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Curtea de Apel Cluj, Secția de contencios administrativ și fiscal.

p. DIRECTOR EXECUTIV,
L.S.

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