

## DECIZIA NR.100

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre d-nul X , prin adresa, cu privire la reluarea procedurii de solutionare a contestatiei depusa 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, inregistrata la D.G.F.P.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia 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 prin care s-a stabilit suplimentar de plata obligatii fiscale care se compun din:

- TVA
- majorari de intarziere aferente TVA de plata
- dobanzi aferente TVA de plata

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea 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, prin remiterea sub semnatura a actului administrativ fiscal dupa cum rezulta din adresa existenta in copie la dosar si de data depunerii contestatiei la D.G.F.P. conform stampilei acestei institutii.

Prin Decizie, D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor a dispus suspendarea solutionarii cauzei cu privire la suma totala reprezentand TVA si accesorii aferente TVA de plata pana la solutionarea definitiva a dosarului penal aflat in curs de solutionare la Inspectoratul de Politie -Serviciul de Investigare a Fraudelor.

Impotriva Deciziei, d-l X a formulat actiune la instanta de judecata comperenta, aceasta formand obiectul dosarului aflat pe rolul Curtii de Apel.

Solutionand cauza din dosar, Curtea de Apel prin Sentinta a admis in parte actiunea formulata de reclamantul X, a anulat Decizia emisa de D.G.F.P. si a obligat pe parata D.G.F.P. sa solutioneze pe fond contestatia formulata de reclamant 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 si Raportul de inspectie fiscala, ce au fost emise de D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala.

Impotriva Sentintei emisa de Curtea de Apel , D.G.F.P. prin Serviciu Juridic a formulat recurs la Inalta Curte de Casatie si Justitie.

Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia a respins recursul formulat de D.G.F.P. impotriva Sentintei a Curtii de Apel -Sectia de Contentios Administrativ si Fiscal, ca fiind nefondat.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala si dispozitiile din Sentinta emisa de Curtea de Apel ramasa irevocabila prin Decizia a Inaltei Curti de Casatie si Justitie, D.G.F.P. se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de catre d-nul X.

I. D-nul X contesta Decizia 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 si Raportul de inspectie fiscala si solicita anulara actelor contestate prin care s-au stabilit suplimentar de plata TVA si majorari de intarziere, dobanzi, motivand astfel:

Tranzactiile efectuate in cauza au caracter civil si nu comercial iar textele de lege invocate de echipa de control in baza carora ar deveni persoana impozabila sunt neclare iar activitatea desfasurata nu se incadreaza in prevederile art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatorul considera ca incadrarea activitatii desfasurata la exploatarea bunurilor corporale sau necorporale nu este corecta si ca situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt reglementate doar dupa introducerea alin.2.1 al art.127 prin punctul 98 al art.I din OUG nr.109/2009, astfel ca taxarea din punct de vedere al TVA poate fi aplicata contractelor incheiate dupa aceasta data.

Sustine, totodata ca prevederile art.152 si 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se refera la "regimul special de scutire pentru intreprinderile mici" nicidecum la persoane fizice iar aplicarea in cauza in speta a acestor texte reprezinta o incalcare a legii.

D-nul X sustine ca doar in cursul anul 2009 s-a incercat modificarea si completarea legislatiei in vigoare, in sensul crearii premiselor de taxare a acestor tipuri de tranzactii, preocupare care s-a materializat prin completarea Normelor metodologice de aplicare a art.127 din Codul fiscal, prin introducerea pct.7<sup>1</sup> la pct.3 iar acestea sunt aplicabile numai din momentul intrarii lor in vigoare respectiv sfarsitul anului 2009 sau anul 2010.

Contestatorul sustine ca nici una din tranzactiile efectuate nu se incadreaza in sfera de aplicabilitate a TVA deoarece terenurile instrainate nu sunt evidentiata in PUG-uri ca facand parte din intravilan.

Potentul sustine ca nu exista identitate intre termenii "intravilan" si "construibil" si ca o conditie esentiala pentru ca un teren sa fie construibil este aceea de a fi scos din circuitul agricol. Scoaterea din circuitul agricol se efectueaza conform unei proceduri stabilite si definite de legislatie si invoca in sustinere prevederile art.23 din Legea nr.50/1991 privind autorizarea lucrarilor de constructii, art.92 din Legea nr.18/1991 privind fondul funciar, H.G. Nr.525/1996 privind Regulamentul general de urbanism.

In opinia contestatorului, pentru ca un teren sa devina construibil este nevoie de parcurgerea mai multor etape: scoaterea din circuitul agricol, obtinerea unui certificat de urbanism, intocmirea unor documentatii si obtinerea diverselor avize solicitate prin certificatul de urbanism si in final obtinerea autorizatiei de construire.

Fata de cele prezentate, contestatorul solicita ca la stabilirea eventualelor obligatii fiscale sa se aiba in vedere dispozitiile imperative ale legislatiei in vigoare iar aplicabilitatea legii sa fie doar pentru viitor si nu pentru tranzactii efectuate in trecut.

II. Prin Decizia 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, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar de plata si majorari de intarziere, dobanzi aferente TVA de plata.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii 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, contestata de catre d-nul X rezulta urmatoarele:

Potrivit "listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, contribuabilul figureaza cu 149 tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2007-2009 in urma carora a obtinut venituri totale in suma de... lei.

In timpul verificarii echipa de inspectie a constatat ca in lista nominala la pozitile 5 si 6 notarul a trecut in mod eronat doua pozitii cu aceeasi suma cand de fapt este vorba de o singura tranzactie, astfel ca in lista nominala figureaza in realitate un numar de 148 tranzactii.

Pe langa contractele din lista nominala, d-nul X a mai prezentat un numar de 10 contracte de vanzare - cumparare. Din verificarea celor 157 de contracte puse la dispozitie de contribuabil s-au constatat erori in completarea de catre notari a declaratiei informative privind impozitul pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal - formular 208. Fata de datele din lista nominala, a rezultat ca in perioada 2007 -2009, contribuabilul a efectuat un numar de 154 de tranzactii incasand suma de.. lei.

Din contractele de vanzare cumparare puse la dispozitia organelor fiscale s-a constatat ca au fost efectuate un numar de 154 tranzactii imobiliare in perioada 2007-2009 constand in vanzarea de terenuri intravilane si extravilane.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea desfasurata de catre P.F. X are caracter de continuitate iar potrivit prevederilor art.152 si art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare precum si pct.66 alin/(1) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal, contestatorul avea obligatia sa se inregistreze la organul fiscal ca persoana impozabila din punct de vedere al TVA si sa devina platitor de TVA, lucru care nu a fost realizat.

Organele de inspectie fiscala, urmare a verificarii au constatat ca P.F.X a depasit cifra de afaceri de 35.000 euro reprezentand plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, la data de 31.07.2007 si avea obligatia sa depuna cerere in vederea inregistrarii in scopuri de TVA in termen de 10 zile respectiv pana la data de 10.08.2007, devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.09.2007.

Urmare a analizei contractelor de vanzare cumparare organele de inspectie fiscala au constatat ca terenurile vandute de contestator reprezinta loturile rezultate in urma dezmembrarii unor suprafete mari de teren achizitionate de catre d-l X, prin contracte de vanzare-cumparare incheiate in anul 2005 si majoritatea in anul 2007, 2008

Avand in vedere ca in perioada 2005-2008, contestatorul a achizitionat terenuri pe care le-a parcelat si le-a vandut in perioada iulie 2007- octombrie 2009 prin 154 de contracte de vanzare-cumparare pentru care a incasat suma totala de.. lei, organele de inspectie fiscala au constatat caracterul de continuitate a activitatii desfasurate de contestator, conform prevederilor art.127 din Codul fiscal, situatie in care acesta trebuia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile Codului fiscal si sa devina platitor de TVA din data de 01.09.2007.

Din verificarile efectuate asupra celor 154 de contracte de vanzare-cumparare incheiate intre PF X si diverse persoane fizice si juridice, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

- 55 de contracte de vanzare cumparare au fost incheiate in perioada 06.07.2007-31.08.2007, inainte de data de 01.09.2007 iar PF X nu datoreaza bugetului de stat TVA

- prin 18 contracte de vanzare cumparare, contestatorul a vandut terenuri aflate in extravilanul localitatii, neconstruibile, care in conformitate cu prevederile art.141 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal sunt operatiuni scutite de taxa.

-prin 81 contracte de vanzare cumparare incheiate de catre PF X cu diverse persoane fizice in perioada 01.09.2007-29.10.2009 s-au vandut terenuri intravilane construibile,; organele de inspectie fiscala au colectat TVA in conformitate cu prevederile art.128, 134, 137 si 140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala si dobanzi conform prevederilor OUG nr.39/2010 pentru modificarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarului , documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

**Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita de plata prin Decizia 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 nedecarate organelor fiscale, contestata de catre P.F. X, D.G.F.P. prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate in perioada 01.09.2007- 29.10.2009 constand in vanzari de terenuri intravilane construibile contestatorul datoreaza bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata in conditiile in care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate, a depasit plafonul de scutire si nu s-a inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata la data depasirii plafonului de scutire.**

In fapt, urmare a verificarii informatiilor transmise de M.F.P.-ANAF potrivit "listei nominale beneficiar de venit conform declaratiei 208", a informatiilor transmise de catre notarii publici si documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala de catre d-l X, s-a constatat ca, in perioada 01.07.2007-29.10.2009, persoana fizica a realizat un numar de 154 tranzactii imobiliare constand in transferul prin vanzare a dreptului de proprietate al bunurilor imobile reprezentand terenuri intravilane construibile, terenuri extravilane .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile efectuate de persoana fizica X au caracter economic (exploatarea bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate) ca a realizat venituri cu caracter de continuitate (vanzari succesive de terenuri) dintre care o parte sunt scutite de TVA si o alta parte nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care persoana fizica X, aveau obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile in decursul unui an fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna iulie 2007 a fost depasita cifra de afaceri de 119.000 lei reprezentand plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevazut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, PF X devenind platitor de TVA incepand cu data de 01.09.2007.

Deoarece contestatorul nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, nu a colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor construibile si nu a declarat si achitat bugetului de stat TVA aferenta veniturilor obtinute din tranzactiile cu terenuri, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina persoanei fizice X, TVA de plata asupra valorii totale a tranzactiilor ce nu sunt scutite de TVA conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

respectiv la o baza impozabila aferenta a 81 de tranzactii care intra in sfera de aplicare a TVA respectiv Contractele de vanzare cumparare enumerate la pozitiile 55-119, 121, 123, 124, 127,139, 143-154 din tabelul inscris in Raportul de inspectie fiscala.

In contestatia formulata d-l X sustine ca tranzactiile efectuate in cauza au caracter civil si nu comercial iar textele de lege invocate de organul de inspectie fiscala, in baza carora ar deveni persoana impozabila sunt neclare iar activitatea desfasurata nu se incadreaza in prevederile art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatorul considera ca incadrarea activitatii desfasurate la exploatarea bunurilor corporale sau necorporale nu este corecta si ca situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt reglementate doar dupa introducerea alin.2.1 al art.127 prin punctul 98 al art.I din OUG nr.109/2009, astfel ca taxarea din punct de vedere al TVA poate fi aplicata contractelor incheiate dupa aceasta data.

Sustine, totodata ca prevederile art.152 si 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se refera la "regimul special de scutire pentru intreprinderile mici" nicidecum la persoane fizice iar aplicarea in cauza in speta a acestor texte reprezinta o incalcare a legii.

Totodata contestatorul sustine ca nici una din tranzactiile efectuate nu se incadreaza in sfera de aplicabilitate a TVA deoarece terenurile instrainate nu sunt evidentiata in PUG-uri ca facand parte din intravilan. In opinia contestatorului, pentru ca un teren sa devina constructibil este nevoie de parcurgerea mai multor etape: scoaterea din circuitul agricol, obtinerea unui certificat de urbanism, intocmirea unor documentatii si obtinerea diverselor avize solicitate prin certificatul de urbanism si in final obtinerea autorizatiei de construire.

In drept, art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007, precizeaza:

*"1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) operatiunile 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 plată;*

*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 persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

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

Potrivit prevederilor legale invocate, in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei, in conditiile in care sunt realizate de o persoana impozabila asa cum a fost definita la art.127 alin.(1) iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitatile economice prevazute la art.127 alin.(2).

Neindeplinirea cumulativa a conditiilor prevazute la art.126 alin.(1) conduce la scoaterea din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata a respectivei operatiuni.

Asadar, printr-o interpretare per a contrario o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata daca cel puțin una din conditiile

prevazute la lit.a) -lit.d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insasi legiuitorul la pct.1 alin.(1) respectiv pct.(2) alin.(1), in functie de perioada incidenta operatiunilor in cauza, din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit prevederilor art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

*"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."*

Art.7 alin.(1) pct.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

*"(1) În înțelesul prezentului cod termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație(...)*

*20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;"*

La art.125<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*"(1)În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]*

*18. **persoană 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 coroborarea prevederilor legale mai sus mentionate se retine ca o persoana fizica sau un grup de persoane reprezinta persoana impozabila in sensul Titlului VI din Codul fiscal, in conditiile in care aceasta desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal *"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 explicitarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, pct.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , legiuitorul precizeaza:

*"(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 constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. "*

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **excepție facând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate**, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Directiva 112/2006 CE , art.9 alin.(1) paragraful 2, califică exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economică dacă este făcută în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate iar la art.12 din Directiva se arată că, statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, ocazional, activitățile prevăzute la art.9 alin.(1) paragraful 2 și în special una dintre următoarele operațiuni:

a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea ,

b) livrarea de terenuri construibile

Potrivit Hotărârii Curții Europene de Justiție în cauza 186/1989(W.M.Van Tiem v Staatssecretaris van Financien)punctul 18, în conformitate cu principiul neutralității sistemului TVA "termenul de exploatare"se referă la toate operațiunile, oricare ar fi forma juridică a acestora, efectuate în scopul obținerii de venituri, având un caracter de continuitate.

În cauza în speță, din documentele existente la dosar, se reține că P.F. X a realizat în perioada 01.07.2007-29.10.2009, 154 de tranzacții constând în vânzări de terenuri pentru care a încasat venituri.

Din contractele de vânzare -cumpărare existente la dosarul contestației rezultă că tranzacțiile cu terenuri s-au efectuat între PF X în calitate de vânzător și persoane fizice, persoane juridice în calitate de cumpărători.

Terenurile care fac obiectul contractelor de vânzare- cumpărare se află **în intravilanul localităților**. În contractele de vânzare-cumpărare(cele 81 în special), existente în copie la dosarul contestației se specifică în mod clar că loturile de teren vandute se află în intravilanul localității.

Totodată, din contractelor de vânzare- cumpărare reiese că loturile de teren vandute, în suprafețe de aproximativ de 500-1000 mp, au rezultat ca urmare a dezmembrării unor suprafețe mari de teren achiziționate de către d-l X prin contracte de vânzare-cumpărare, în anul 2005 și majoritatea în anul 2007, 2008 .

Prin urmare, terenurile care fac obiectul celor 154 contracte de vânzare cumpărare, au fost achiziționate de către contestator în perioada 2005-2008, parcelate în loturi de 500-1000 mp și revandute, constatându-se astfel caracterul de continuitate a activității desfășurate de către d-l X.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA.

Persoana impozabila este si cea care exploateaza bunuri corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate iar caracterul de continuitate, in speta, rezulta din multitudinea de vanzari efectuate de contestator( 154 tranzactii cu terenuri) intr-o perioada relativ scurta.

Deci, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA deoarece realizeaza fapte de comert, asa cum prevede si Codul comercial.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, invederand totodata dispozitiile pct.66 alin.(2) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, ***" activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice"*** si analizand operatiunile efectuate in perioada 2007-2009 de catre d-l X respectiv tranzactionarea a 154 de terenuri intravilane, extravilane rezulta ca acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt definite la articolele de lege mai sus enuntate.

Prin urmare argumentul contestatorului potrivit caruia textele de lege invocate de organul de inspectie fiscala, in baza carora ar deveni persoana impozabila sunt neclare iar activitatea desfasurata nu se incadreaza in prevederile art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu este real si nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

De asemenea nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatia contestatorului potrivit careia "incadrarea activitatii desfasurate la exploatarea bunurilor corporale sau necorporale nu este corecta" din urmatoarele motive:

Potrivit pct.88 din Ordinul M.F.P. Nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene "*Imobilizarile corporale cuprind:terenuri si constructii*" , retinandu-se ca terenurile instrainate de contribuabil se incadreaza in bunuri corporale.

In ceea ce priveste afirmatia contestatorului potrivit careia "situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt reglementate doar dupa introducerea alin.2.1 al art.127 prin punctul 98 al art.I din OUG nr.109/2009 " nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece asa cum am aratat mai sus legislatia in domeniul TVA sub aspectul definirii activitatilor economice si a persoanelor impozabile nu a fost modificata semnificativ.

Incepand cu data de 1 iunie 2002, data intrarii in vigoare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se definesc urmatoorii temeni:persoana impozabila, activitati economice, livrare de bunuri, bunuri imobile.

De asemenea, in sensul art.2 alin.(2) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, care prevede faptul ca "constituie activ economic exploatarea bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri", art.2 alin.(1) din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.345/2002, prevede faptul ca:" o activitate economica nu va include vanzarea de catre persoanele fizice a



locuințelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale."

O data cu apariția Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate de la 01.01.2004, aceste prevederi au fost preluate de legiuitor la art.127 și art.128. Fata de prevederile anterioare, din punct de vedere al TVA, Codul fiscal introduce în definiția activității economice un concept nou referitor la caracterul de continuitate al activității, constând în exploatarea bunurilor corporale sau necorporate.

La pct 3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.127 din Codul fiscal, se menționează în mod clar ca :

***"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 constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal."***

Mai mult, înregistrarea persoanelor în scopuri de TVA este prevăzută de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.152 și 153 iar formularele necesare înregistrării persoanelor fizice ca platitoare de TVA sunt aprobate prin Ordinul nr. 262 din 19 februarie 2007 pentru aprobarea formulelor de înregistrare fiscală a contribuabililor.

În speta, P.F. X prin operațiunile pe care le-au desfășurat în perioada 2007-2009 a avut calitate de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din această calitate; prima obligație fiind declararea începerii activității ca persoană impozabilă.

La art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:*

***b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;***

iar la pct.66 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizează:

*(1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:*

***c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal.***

La art.152 alin.(1) din Codul fiscal se precizează:

*"(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a*

*României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace 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 mică 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.[...]*

*(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153."*

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus orice persoana impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoana impozabilă, precum și obligația înregistrării ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 35.000 euro, regimul de scutire operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent ca operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

P.F. X are calitate de persoana impozabilă încă din 2007, deoarece a desfășurat activități economice urmare a tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate (154 de terenuri construite conform contractelor de vânzare cumpărare existente la dosarul contestației) iar operațiunile efectuate de către contestator intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nascându-se totodată și obligația înregistrării în scopuri de TVA, în condițiile depășirii plafonului de scutire.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, respectiv raportul de inspecție fiscală, situații centralizatoare privind tranzacțiile efectuate în perioada 06.07.2007-29.10.2009, rezultă că persoana impozabilă a depășit plafonul de scutire în luna iulie 2007, devenind astfel platitor de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de 01.09.2007.

Conform prevederilor legale mai sus enunțate, d-l X avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului, respectiv până la data de 10.08.2007, obligație, care până la data încheierii

raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestata, nu a fost indeplinita de catre contestator.

Prin urmare, inregistrarea persoanelor in scopuri de TVA este prevazuta de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.152 si 153 mai sus enuntate iar formularele necesare inregistrarii persoanelor fizice ca platitoare de TVA sunt aprobate prin Ordinul nr. 262 din 19 februarie 2007 pentru aprobarea formularelor de înregistrare fiscală a contribuabililor.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, in situatie in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra in scopuri de taxa pe valoarea adaugata in regim normal , acestea au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit sa se inregistreze in scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal.

Din verificarile efectuate asupra celor 154 de contracte de vanzare-cumparare incheiate intre PF X si diverse persoane fizice, juridice s-a constatat ca:

- pentru 55 de contracte de vanzare cumparare incheiate in perioada 06.07.2007-31.08.2007 contestatorul nu datoreaza TVA, acestea fiind incheiate inainte de data de 01.09.2007, cand PF X avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA

- prin 18 contracte de vanzare cumparare s-au tranzactionat terenuri situate in extravilanul localitatilor, neconstruibile si care in conformitate cu prevederile art.141 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal sunt operatiuni scutite de taxa.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca organele de inspectie fiscala au solicitat informatii, Primariilor, referitoare la regimul juridic si economic precum si daca exista PUZ pentru terenurile instrainate de catre D-I X.

Prin adresa, Serviciul Impozite si taxe din cadrul Primariei specifica :

“Terenurile instrainate de numitul X au urmatorul regim juridic si economic :categoria de folosinta este arabil , prin PUZ “construire locuinte Individuale “ aprobat prin H.C.L., terenurile mentionate in adresa dvs si-au schimbat regimul din arabil extravilan in arabil intravilan cu destinatia conform PUZ -zona de locuinte.”

Prin adresa, Unitatea Administrativ Teritoriala a comunei specifica:

“In urma verificarilor efectuate la nivelul compartimentelor de specialitate a autoritatilor administratiei publice locale la nr.rol nominal unic figureaza numitul X [...] Cu aprobarea PUZ-ului pentru suprafata de 27.500 mp teren arabil extravilan situat in comuna, in data de 23.01.2009.”

Intrucat in comuna PUZ a fost aprobat in data de 23.01.2009 iar contribuabilul a vandut aceste terenuri pana in data de 23.09.2008(anterir aprobarii PUZ in zona), de asemenea intrucat in comuna ...PUZ a fost aprobat in data de 30.03.2009 iar contribuabilul a vandut terenurile pana in data de 27.01.2009(anterior aprobarii PUZ in zona), organele de inspectie fiscala au constatat ca cele 18 contracte au avut ca obiect terenuri situate la data instrainarii in extravilan si au aplicat scutirea de TVA pentru aceste terenuri.

- prin 81 de contracte de vanzare cumparare incheiate de catre PF X cu diverse persoane fizice, juridice in perioada 01.09.2007-29.10.2009, s-au tranzactionat terenuri intravilane construibile, care potrivit prevederilor legale ,in vigoare pe acesta perioada, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Valoarea totala a celor 81 de terenuri construibile vandute de catre contestator persoanelor fizice si juridice este de ... lei.

In aceste conditii se retine ca, organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca 81 de tranzactii cu terenuri, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea

adaugata iar taxa pe valoarea adaugata datorata bugetului de stat este de.. lei, in conformitate cu prevederile art.128 coroborat cu prevederile art.134<sup>1</sup>, art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

-art.128

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

-art.134<sup>1</sup>

*"(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător."*

-art.137

*"(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;"*

-art.140

*"(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."*

Totodata, la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare sunt prevazute operatiunile din interiorul tarii care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere.

In anul 2007, art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

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

*f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:***

*1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;*

Potrivit prevederilor legale enuntate, este scutita de taxa pe valoarea adaugata livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita precum si a oricarui teren. Totodata, legiuitorul, in cadrul aceluiasi aliniat **stipuleaza, ca exceptie**, ca persoana impozabila care efectueaza livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui **teren construibil, nu beneficiaza de scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru aceasta livrare**, daca si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial al taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

La data de 01.01.2008, art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal se modifica, in sensul ca:

"(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. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:*

*1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;"*

Legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată, prevede, prin excepție, ca tranzacțiile cu terenuri construibile sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În aceste condiții se reține obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu terenuri construibile realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Prin urmare, având în vedere că P.F. X a desfășurat activități economice cu caracter de continuitate iar tranzacțiile cu terenuri construibile sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au colectat suplimentar TVA asupra veniturilor realizate din tranzacționarea a 81 de terenuri construibile, conform contractelor de vânzare-cumpărare existente la dosarul contestației.

Referitor la susținerea contestatorului potrivit căreia contractele de vânzare-cumpărare a imobilelor sunt acte juridice vadiți civile încheiate în baza Codului civil, menționăm:

Contractele de vânzare-cumpărare în baza cărora s-a transferat dreptul de proprietate asupra terenurilor s-au încheiat în baza Codului civil dar veniturile obținute din vânzarea acestor terenuri sunt impozitate în conformitate cu prevederile legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care la art.1 alin.(3) prevede:

*"În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal. "*

Afirmatia contestatorului potrivit căreia " pentru ca un teren să devină construibil este nevoie de parcurgerea mai multor etape: scoaterea din circuitul agricol, obținerea unui certificat de urbanism, întocmirea unor documentații și obținerea diverselor avize solicitate prin certificatul de urbanism și în final obținerea autorizației de construire" nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele motive:

Potrivit art.2 lit.d) din Legea nr.18/1991, republicată, Legea fondului funciar "*În funcție de destinație, terenurile sunt:*

*d) terenuri din intravilan, aferente localităților urbane și rurale, pe care sunt amplasate construcțiile, alte amenajări ale localităților, inclusiv terenurile agricole și forestiere;"*

În Ordinul 897/798/2005 pentru aprobarea Regulamentului privind conținutul documentațiilor referitoare la scoaterea terenurilor din circuitul agricol, la art.1 din Anexa 1, se precizează:

*"(1) Amplasarea construcțiilor de orice fel se face conform prevederilor Legii fondului funciar nr. 18/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pe terenuri situate în intravilanul localităților stabilit conform legii;*

*fac excepție construcțiile prevăzute la alin. (2) și (3) ale art. 91 din legea menționată, care pot fi amplasate și pe terenuri situate în extravilanul localităților, cu precădere pe cele cu folosințe neagricole sau cu folosințe inferioare și slab productive, cu respectarea prevederilor art. 92 din aceeași lege".*

Potrivit Anexei 2 din Legea nr.350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismului, teritoriul intravilan reprezintă *"totalitatea suprafețelor construite și amenajate ale localităților ce compun unitatea administrativ-teritorială de bază, delimitate prin planul urbanistic general aprobat și în cadrul cărora se poate autoriza execuția de construcții și amenajări."*

De asemenea în anexa 1, Secțiunea 1, art.4 din H.G. nr.525/1996 privind Regulamentul general de urbanism, se precizează:

*"Terenuri agricole din intravilan*

*(1) Autorizarea executării construcțiilor pe terenurile agricole din intravilan este permisă pentru toate tipurile de construcții și amenajări specifice localităților, cu respectarea condițiilor impuse de lege și de prezentul regulament.*

*(2) De asemenea, autorizarea prevăzută la alin. (1) se face cu respectarea normelor stabilite de consiliile locale pentru ocuparea rațională a terenurilor și pentru realizarea următoarelor obiective:*

*a) completarea zonelor centrale, potrivit condițiilor urbanistice specifice impuse de caracterul zonei, având prioritate instituțiile publice, precum și serviciile de interes general;*

*b) valorificarea terenurilor din zonele echipate cu rețele tehnico-edilitare;*

*c) amplasarea construcțiilor, amenajărilor și lucrărilor tehnico-edilitare aferente acestora în ansambluri compacte.*

*(3) Prin autorizația de construire, terenurile agricole din intravilan se scot din circuitul agricol, temporar sau definitiv, conform legii."*

Din toate prevederile legale mai sus prezentate rezulta ca terenurile situate în intravilan sunt construibile, încadrându-se în excepțiile prevăzute de art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal mai sus enunțate, astfel ca tranzacțiile imobiliare realizate de către P.F. X respectiv vânzarea de terenuri intravilane, se încadrează în sfera de aplicare a TVA fiind operațiuni taxabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.

În fiecare contract de vânzare-cumpărare, respectiv cele 81 de tranzacții pentru care s-a colectat TVA, se specifică în mod clar ca terenul care face obiectul contractului de vânzare-cumpărare este situat în intravilanul localităților.

Prin urmare loturile de teren care fac obiectul celor 81 de contracte de vânzare-cumpărare situate în intravilanul localităților sunt terenuri construibile care se încadrează în excepțiile de art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar argumentul prezentat de contestator este neîntemeiat.

De asemenea, afirmația contestatorului potrivit căreia vânzarea de terenuri este o operațiune scutită de TVA este neîntemeiată în condițiile în care terenurile care au făcut obiectul contractelor de vânzare-cumpărare sunt terenuri construibile și care potrivit legislației în vigoare sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la mentiunile petentei conform carora "nici unul dintre terenurile instrainate nu sunt evidentiata prin PUG-uri ca facand parte din intravilan conform art.23 din Legea nr.50/1991" precizam:

Contrar sustinerilor petentului, toate terenurile situate in intravilan sunt in PUG dupa cum rezulta din continutul art.23 din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, si anume:

*"(1) Intravilanul localităților se stabilește prin planurile generale de urbanism - PUG -, aprobate potrivit legii.*

*(2) Ulterior aprobării Planului General de Urbanism - PUG - pot fi introduse în intravilanul localităților și unele terenuri din extravilan, numai în condiții temeinic fundamentate pe bază de planuri urbanistice zonale - PUZ -, aprobate potrivit legii.*

*(3) Terenurile destinate construirii se scot din circuitul agricol, temporar sau definitiv, potrivit legii."*

si anexa 2 din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, care defineste termenii de specialitate utilizati in cuprinsul legii iar intravilanul localitatii este definit astfel:

*"Teritoriul care constituie o localitate se determină prin Planul urbanistic general (PUG) și cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fără construcții, organizate și delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate în circuitul agricol sau având o altă destinație, înăuntrul căruia este permisă realizarea de construcții, în condițiile legii.*

*Intravilanul se poate dezvolta prin extinderea în extravilan numai pe bază de planuri urbanistice zonale (PUZ), legal aprobate, integrându-se ulterior în Planul urbanistic general (PUG) al localității."*

Avand in vedere documentele existente la dosarul contestatiei prevederile legale aplicabile pe perioada verificata precum si faptul ca argumentele prezentate de catre d-l X nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere, in speta se vor aplica prevederile pct.11.1 din Ordinul 2137/2011 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

*"Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;"*,

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de catre d-l X cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata asupra bazei impozabile, realizata din tranzactionarea a 81 de terenuri intravilane construibile conform contractelor de vanzare- cumparare existente la dosarul contestatiei incheiate in perioada 01.09.2007-29.10.2009.

**Referitor la accesoriile stabilite prin 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 nedecarate organelor fiscale, contestate de catre d-l X, mentionam:**

Organele de inspectie fiscala prin Decizia 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, aferent TVA de plata, au calculat, pe perioada 25.10.2007-30.06.2010, majorari de intarziere iar pe perioada 01.07.2010-25.08.2010 dobanzi.

Accesoriile au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.119 si art.120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

*"Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153."*

-art.119 din O.G. nr.92/2003, republicata,

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

*(3) Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală."*

-art.120 din O.G. nr.92/2003, republicata, in vigoare pe perioada februarie 2009-iunie 2010

*"(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.*

*(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."*

Conform art. I pct. 10 si art. III alin. (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 39/2010 începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 119, 120 se modifica si va avea urmatorul cuprins:

-art.119

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

*(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.*

-art.120

*"(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.*



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

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în cazul în care persoana impozabilă solicită cu întârziere înregistrarea în scopuri de TVA urmare a depășirii plafonului de scutire, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată precum și accesoriile aferente.

De asemenea, se reține că, majorările de întârziere și dobânzile reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată.

Prin prezenta decizie s-a respins contestația ca neîntemeiată cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată, pe perioada 01.09.2007-29.10.2009.

Astfel, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale", urmează să se respingă contestația ca neîntemeiată și cu privire la majorările de întârziere și dobânzile, calculate pe perioada 25.10.2007-25.08.2010 asupra TVA de plată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, se,

#### DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de către d-l X împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspectia fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale prin care s-au stabilit obligații fiscale de plată care se compun din:

- TVA
- majorări de întârziere aferente TVA de plată
- dobânzi aferente TVA de plată

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel, în termen de 6 luni de la comunicarea deciziei, în conformitate cu prevederile Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.