



DECIZIA nr. 21 din 2010

privind soluționarea contestației formulate de

XY,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita

sub nr.../2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.../2010, asupra contestației formulate de **XY**, cu domiciliul în Județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.../2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală – Persoane Fizice 1, obiectul contestației fiind suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei taxă pe valoare adăugată;
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. XY, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr.../2010, solicită admiterea contestației și anularea actului contestat, invocând următoarele motive:

În legătură cu cele stabilite prin Raportul de inspecție fiscală din data de 2010, care a stat în baza Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală, înregistrată sub nr. .../2010, referitor la cele 7 tranzacții de vânzări terenuri, contestatorul susține, că tranzacțiile efectuate de el în cursul anului 2008 (contractele de vânzare-cumpărare autentificate sub nr.../2008, .../2008, .../2008, .../2008, .../2008 și .../2008) reprezintă livrări de terenuri scutite de taxă potrivit art. 141, lin. 2, lit. f

din Codul Fiscal, iar în conformitate cu aceste dispoziții legale sunt scutite de taxa „livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri”.

Excepția prevăzută în teza a doua a articolului 141, alin. 2, lit. f, care menționează, că nu sunt scutite de taxă „livrarea de construcții noi, părți de construcții noi, sau de terenuri construibile”, contestatarul consideră că aceasta nu este aplicabilă în speța de față întrucât excepția are în vedere terenuri construibile precizând chiar că prin terenuri construibile se înțelege „orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții potrivit legislației în vigoare”.

Contestatarul precizează, că la data efectuării a tranzacțiilor menționate, terenul vizat făcea parte din categoria de folosință „teren agricol” și chiar dacă potrivit Adresei Primăriei ... acest teren era inclus conform Planului urbanistic general în zona intravilan, pentru a putea executa construcții pe acel teren era necesară scoaterea acestuia din circuitul agricol.

Față de interpretarea organelor fiscale, că potrivit disp. art. 31 din Legea nr. 350/2001 nu mai este necesară scoaterea terenului din circuitul agricol, contestatara menționează faptul, că această dispoziție a fost introdusă prin Legea nr. 242/2009, lege intrată în vigoare ulterior efectuării tranzacțiilor amintite, astfel ca în acord cu dispozițiile constituționale potrivit cărora legea civilă nu poate retroactiva, se poate constata, că la data efectuării tranzacțiilor, terenurile nu îndeplineau condițiile legale spre a fi considerate terenuri construibile.

Contestatorul mai menționează, că prin Normele Metodologice aprobate prin H.G. 44/2004, la punctul 37, alin. 4 se precizează că: „În aplicarea art. 141, alin. 2, lit. f din Codul Fiscal, calificarea unui teren drept teren construibil, sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism.”, ca urmare Normele Metodologice trimit la dispozițiile Legii nr. 350/2001, mai sus menționate cu explicațiile de rigoare, dar și faptul că se are în vedere calificarea terenului la momentul vânzării.

Mai menționează faptul, că în certificatul de urbanism nr. ../2007 se menționează foarte clar faptul, că: „Executarea lucrărilor de construire sunt întezise până la elaborarea P.U.Z.”

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală - Persoane Fizice 1, au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2008 - 30.06.2009

Conform „Lista Nominală Beneficiar de venit” editat conform Declarației 208 (anexa nr. 1), în anul 2008 persoana fizică verificată D-ul XY a avut 9 tranzacții imobiliare declarate de notari. Se menționează, că 2 tranzacții au fost declarate de două ori, astfel în total s-a efectuat 7 tranzacții de vânzări de terenuri în anul 2008 în valoare totală de ... lei.

Conform prevederilor Codului Fiscal art. 127, alin. (1)-(2) și HG 44/2004 Normele metodologice la art. 127, alin. 2 – pct. 3 (1), orice persoană fizică devine persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, dacă desfășoară o activitate economică și dacă din aceasta obține venituri cu caracter de continuitate.

Din analiza documentelor puse la dispoziția organului de control de către D-ul XY rezultă, că operațiunile efectuate, adică vânzările de terenuri îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 126, alin. (1).

Organul de control a constatat, că în anul 2008 persoana fizică a avut 7 tranzacții de vânzare cu terenuri, dobândite prin cumpărare, având caracter de continuitate și desfășurând activitate economică, astfel devenind persoană impozabilă prin faptul, că art. 127, alin. 2 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare prevede: „constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”.

În conformitate cu prevederile legale prezentate, persoanele fizice, care realizează tranzacții imobiliare cu terenuri construibile și construcții noi conform art. 141, alin. (2), lit. f, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate au obligația înregistrării în scopuri de TVA în condițiile prevăzute la art. 153 din Codul Fiscal. În calculul plafonului de scutire se includ și operațiunile imobiliare scutite conform art. 141, alin. (2), lit. f) din Codul Fiscal.

Din datele puse la dispoziția organului de inspecție fiscală, persoana fizică trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA din luna iulie 2008. Valoarea tranzacțiilor după depășirea plafonului de scutire este de ... lei, din care valoarea tranzacțiilor de vânzare care intră în sfera de aplicare a TVA este de ... lei.

În aplicarea art. 141, alin. (2), lit. f) din Codul fiscal, calificarea unui teren drept teren construibil, sau teren cu altă destinație la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism. Conform Legea nr. 350 din 6 iulie 2001, privind amenajarea teritoriului și urbanismul secțiunea 4: „Certificatul de urbanism art. 29, alin. (2) Eliberarea certificatului de urbanism este obligatorie pentru adjudecarea prin licitație a lucrărilor de proiectare și de execuție a lucrărilor publice și pentru legalizarea actelor de înstrăinare, partajare sau comasare a bunurilor imobile. În cazul vânzării, sau cumpărării de imobile certificatul de urbanism cuprinde informații privind consecințele urbanistice ale operațiunii juridice, solicitarea certificatului de urbanism fiind în acest caz facultativă.”

Organul de inspecție fiscală precizează, că la data vânzării, persoana fizică verificată nu a solicitat Certificat de urbanism, astfel pentru încadrarea corectă a terenurilor s-a solicitat informații suplimentare de la Primăria Municipiului ... cu adresa nr.../2009.

Din răspunsul Primăriei cu nr./2009 înregistrat la Activitatea de inspecție Fiscală cu nr.../2009 reiese, că: „Solicitantului XY în urma cererii înregistrată cu nr. ... din 2007, s-a eliberat Certificatul de urbanism nr... din ..11.2007, în scopul utilizării pentru: „Operațiuni notariale, privind circulația imobiliară – dezmembrare”, pentru suprafața de 12.300 mp teren, înscris în C.F. nr. ../N, sub nr. cadastral al parcelei 3890. În conformitate cu prevederile Studiului preliminar pentru elaborarea Planului Urbanistic General (P.U.G.) al municipiului ..., proiect nr. .../2007, elaborat de SC Z SRL –, aprobat cu Hotărârea nr. 218/2006 al Consiliului Local Municipal – terenul în cauză a fost prevăzut pentru realizarea și dezvoltarea zonei rezidențiale, locuințelor individuale. Cu Hotărârea nr. 21 din 29.02.2008 al Consiliului Local Municipal, s-a aprobat Planul Urbanistic Zonal Z 15-..., proiect nr. ../2007, elaborat de SC W SRL, prin includerea suprafeței totale 185.000 mp teren extravilan în intravilanul localității – fiind inclusă și suprafața sus menționată (12.300 mp), a numitului XY”.

Organul de inspecție fiscală din răspunsul Primăriei a stabilit, că terenurile în cauză, în momentul vânzării, erau construibile, iar conform Listei nominale beneficiar de venit editat conform Declarația 208, următoarele tranzacții intră în sfera de aplicare a TVA, după depășirea plafonului de scutire:

- poziția 2 din 2008, valoarea tranzacției fiind ... lei – teren situat în ..., identificat prin C.F. nr. ../N, cu nr. Cad. ..., ..., ..., ... sub A.1.2.3.4 – dobândit cu titlu de cumpărare – vândut la data de iulie 2008 cu contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. ..., anul 2008 luna iulie ziua;

- poziția 3 din 2008, valoarea tranzacției fiind ... lei – teren situat în ..., identificat prin C.F. nr. ../N, cu nr. Cad. ..., ... sub a.10.11 – dobândit cu titlu de cumpărare – vândut la data de iulie 2008 cu contract de vânzare-cumpărare autentificat sub. Nr. ..., anul 2008 luna iulie ziua.

Ca urmare, organul de inspecție fiscală după valoarea totală a tranzacțiilor de vânzare care intră în sfera de aplicare a TVA în sumă de ... lei, a calculat conform art. 140 din Codul Fiscal și pct. 23 (1)-(2) din Normele metodologice, TVA în sumă de ... lei aferentă bazei impozabile, iar pentru neplata în termen a taxei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatar și organele de inspecție fiscală, se reține:

Direcția generală a finanțelor publice Harghita, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă livrările-vânzările de terenuri, care constituie obiectul cauzei, se încadrează la operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care la data operațiunilor terenurile în cauză au fost încadrate ca construibile conform PUZ, respectiv pentru realizarea locunțelor individuale.

În fapt, în anul 2008 persoana fizică verificată D-ul XY a efectuat 7 tranzacții de vânzări de terenuri în valoare totală de ... lei. Aceste tranzacții fiind considerate ca activitate economică, ca urmare, persoana fizică, după depășirea plafonului de scutire, trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca plafonul de scutire a fost depășit în luna iunie 2008, persoana fizică verificată din luna iulie 2008 devenea persoană impozabilă din punct de vedere TVA, având în vedere datele comunicate de Primăria, conform cărora terenurile în cauză, în momentul vânzării, erau terenuri construibile, ca atare scutirea de taxă prevăzută la art. 141, alin. (2), lit. f) din Codul fiscal nu se aplică. Ca urmare, la 2 cazuri de tranzacții, după depășirea plafonului de scutire, după valoarea totală de ... lei s-a stabilit TVA în sumă de ... lei, iar pentru neplata în termen a taxei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei.

Persoana fizică d-ul XY, prin contestația depusă împotriva deciziei de impunere, nu contestă calitatea de persoană impozabilă și activitatea economică, prevăzută de art. 127 din Codul fiscal, contestația se referă expres la scutirea de taxă privind livrările de terenuri în cauză.

Contestatorul consideră, că vânzările de terenuri în anul 2008 reprezintă livrări de terenuri scutite de taxă potrivit art. 141, alin. 2, lit. f) din Codul Fiscal, iar excepția prevăzută în teza a doua a acestuia nu este aplicabilă în speța de față întrucât excepția are în vedere terenuri construibile, precizând că la data efectuării a tranzacțiilor menționate, terenul vizat făcea parte din categoria de folosință „teren agricol”, pentru a putea executa construcții pe acel teren era necesară scoaterea acestuia din circuitul agricol.

Contestatorul mai face referire la Normele Metodologice pentru aplicarea Codului fiscal conform cărora calificarea unui teren rezultă din certificatul de urbanism, precizând, că în certificatul de urbanism nr. ../2007 se menționează, că: „Executarea lucrărilor de construire sunt interzise până la elaborarea P.U.Z.”

În drept, în ce privește scutiri de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiuni din interiorul țării, art. 141, alin. 2, lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada verificată, prevede:

„ Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

(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;[...]”

Din acest text de lege rezultă, că scutirea nu se aplică în cazul livrării unui teren construibil, indiferent dacă acesta este amenajat sau neamenajat. Ori, din documentele aflate în dosarul cauzei - raportul de inspecție fiscală, adresa Primăriei nr. ../2009, certificatul de urbanism nr../2007-, se reține, că terenurile în cauză, la momentul vânzării lor, respectiv lunile iunie-iulie 2008, erau terenuri construibile, după care nu se aplică scutirea de TVA prevăzută mai sus.

Acest fapt rezultă clar și din adresa Primăriei nr. ../2009, în care se arată, că Planul Urbanistic Zonal (PUZ) Z 15-.. a fost aprobat prin Hotărârea nr. 21 din 29.02.2008 al Consiliului Local. Terenul în cauză a fost prevăzut pentru realizarea și dezvoltarea zonei rezidențiale, locuințelor individuale, prin includerea suprafeței totale 185.000 mp teren extravilan în intravilanul localității, în care fiind inclusă și suprafața de 12.300 mp, a numitului XY.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației argumentele aduse de contestatar, faptul că vânzările de terenuri în anul 2008 reprezintă livrări de terenuri scutite de taxă, respectiv terenul vizat făcea parte din categoria de folosință „teren agricol”, având în vedere, că calificarea terenului, dacă este construibil sau cu altă destinație se face la momentul vânzării, iar în acest caz, cum s-a arătat mai sus, terenurile vândute de contestatar, în momentul vânzării deja erau incluse în intravilanul localității pentru realizarea și dezvoltarea zonei rezidențiale, locuințelor individuale. Faptul, că la data încheierii contractelor de vânzare-cumpărare în lunile iunie-iulie 2008, proprietarul terenului XY la Biroul Notarului Public a prezentat situația terenurilor din luna decembrie 2007, respectiv, că acestea erau clasificate ca terenuri arabile în extravilan, nu schimbă situația reală la data vânzării acestora (iunie și iulie 2008), când deja erau terenuri construibile conform PUZ aprobat prin Hotărârea nr. 21 din 29.02.2008 al Consiliului Local.

Referitor la certificatul de urbanism nr. ../2007 și la Normele Metodologice pentru aplicarea Codului fiscal conform cărora calificarea unui teren rezultă din certificatul de urbanism, se menționează, că această prevedere a fost introdusă în norme prin HG nr. 1618/2008, aplicabile de la 01.01.2009, iar

data operațiunilor este iunie, iulie 2008. Nici interdicția din certificatul de urbanism la care s-a făcut referire contestatarul, că „Executarea lucrărilor de construire sunt interzise până la elaborarea P.U.Z.” nu poate fi reținută în soluționarea contestației, având în vedere ca certificatul de urbanism a fost emis la data de ..11.2007, iar interdicția pentru construire era până la elaborarea P.U.Z., care s-a făcut în data de ..02.2008.

Nu poate fi reținută în soluționarea cauzei nici argumentele referitoare la Legea nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, având în vedere, că însăși această lege, aplicabilă la data operațiunilor, prevede la art. 47

„(2) **Planul urbanistic zonal cuprinde reglementări asupra zonei referitoare la:**

- a) organizarea rețelei stradale;
- b) organizarea WI-urbanistică în funcție de caracteristicile structurii urbane;
- c) **modul de utilizare a terenurilor;**
- d) dezvoltarea infrastructurii edilitare;
- e) **statutul juridic și circulația terenurilor;**”

Având în vedere cele reținute și documentele aflate în dosarul cauzei, rezultă fără echivoc, că vânzările de terenuri puse în discuție nu se încadrează la operațiuni scutite de taxă, întrucât acestea reprezintă terenuri construibile, pe care se pot executa construcții, cu respectarea legislației și a procedurii în domeniul construcțiilor.

În concluzie, din cele reținute și din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală cu privire la obligațiile suplimentare de plată, motiv pentru care **urmează să se respingă** ca neîntemeiată contestația pentru suma de ... **lei taxă pe valoarea adăugată.**

Având în vedere principiul de drept **“accesorium sequitur principale”**, se va respinge contestația și pentru suma de ... **lei majorări de întârziere** aferente taxei pe valoarea adăugată contestată și respinsă.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art.126, art. 127, art.141, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada verificată, precum și art.206, art.209, art. 213 și art 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

Respingerea contestației ca neîntemeiată împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.../2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală – Persoane Fizice 1, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei taxă pe valoare adăugată;
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR COORDONATOR,