

Decizia nr. 234 emisa de DGFP Hunedoara in anul 2010

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată cu adresa nr.X de către Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **doamna X**, cu domiciliul în X, împotriva **Deciziei de impunere nr.X 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**, încheiată de către Activitatea de inspecție fiscală și care vizează suma totală de **Xlei reprezentând:**

- **Xlei - taxă pe valoarea adăugată**
- **Xlei - majorări de întârziere.**

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.a din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, contestatoarea solicită anularea deciziei de impunere, considerând măsurile dispuse prin actul de control și decizia de impunere privind obligațiile fiscale, ca fiind netemeinice și nelegale, arătând următoarele:

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă anului X în suma de Xlei.

În ceea ce privește terenul care face obiectul contractului de vânzare-cumpărare cu încheiere de autentificare nr.X, în mod tendentios organul de control a considerat ca este "teren construibil", contrar faptului că în contractul de vânzare-cumpărare se precizează clar că terenul vândut este pasune și fâneată.

Singura probă din partea organului de control, că terenul este construibil, este o adresă a primăriei X în care se precizează că terenul este în intravilanul municipiului X și că în conformitate cu PUG X, aceasta este zona pentru construcții turistice.

Contestatoarea susține că, pentru terenul vândut (pasune și fâneată) nu s-a făcut niciun demers în vederea încadrării acestuia în planul urbanistic în scopul de a deveni construibil, considerând că în mod greșit și abuziv, organul de control a considerat că a vândut teren construibil și a considerat că prin această tranzacție imobiliară a depășit plafonul de 35.000 euro.

Referitor la terenurile vândute în intravilanul municipiului X, în perioada X, organul de inspecție fiscală a considerat că a efectuat un număr de X tranzacții imobiliare cu terenuri construibile.

Constatarea organelor de control are la bază o adresă a primăriei X în care se precizează că terenurile în cauză sunt în intravilanul municipiului, fac parte din Planul Urbanistic General al municipiului X și reprezintă zona afectată pentru viitoare construcții.

Deși organele de control menționează în raportul de inspecție fiscală că terenurile sunt situate în intravilanul municipiului, deci construibile în accepțiunea lor, în fapt terenurile vândute fac parte din categoria terenurilor intravilane agricole pe care nu se pot executa construcții decât în condițiile prevăzute de legile în vigoare la acea dată.

Încadrarea terenurilor în Planul Urbanistic General al municipiului X ca fiind zona pentru viitoare construcții, reprezintă o etapă în transformarea terenului agricol în teren construibil.

Contestatoarea susține că nu a făcut niciun demers cu privire la transformarea terenurilor vândute în terenuri construibile, dovada în acest sens fiind chiar contractele de vânzare-cumpărare unde se specifică categoria de teren agricol, considerând că în mod greșit și abuziv, organul de control a considerat că a vândut teren construibil.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă anului X, organele de control au constatat că s-au efectuat tranzacții imobiliare în suma de X lei, constând în vânzări de terenuri construibile.

Constatarea organelor de control cu privire la natura terenurilor tranzacționate ca fiind construibile, se bazează pe aceleși adrese menționate, în care se arată că terenurile sunt în intravilanul X.

În mod eronat organele de control au determinat faptul că aceste terenuri sunt construibile, deoarece este imposibil de stabilit în urma

acestor adrese daca terenurile sunt intravilane agricole sau intravilane construibile.

Concluzionând, contestatoarea susține nelegalitatea determinării taxei pe valoarea adăugată, atata timp cat legislatia in domeniu prevedea o serie de etape de urmat în vederea transformarii unui teren intravilan agricol in teren intravilan construibil iar documentele (contracte de vanzare cumparare, fisele cadastrale, certificate de urbanism) atesta faptul că terenurile vandute sunt in categoria de folosinta agricola.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Potrivit “Declarația informativă privind impozitul pe veniturile realizate din transferul proprietăților imobiliare” formularul 208, depusă de către notarii publici, s-a constatat că, în perioada: X, persoana fizică X X a realizat venituri din tranzacții imobiliare cu terenuri construibile care depășesc plafonul de 35.000 euro, valoarea totală a acestora fiind de X euro, respectiv X lei.

Din verificarea documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, de D-na X X, de Birourile notariale, primăriile municipiilor X și X, cat și de O.C.P.I. X, prin intermediul cărora s-au derulat operațiunile economice de tranzacționare a respectivelor bunuri imobiliare, s-au constatat următoarele:

Pe raza municipiului X, județul X, în data de X, D-na X X, în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X a vândut terenuri în valoare de X euro/X lei.

În conformitate cu adresa nr.X a Primăriei Municipiului X, s-a constatat că terenurile tranzacționate de D-na X X, în baza contractului de vânzare-cumpărare menționat anterior, sunt cuprinse în intravilanul municipiului X și în conformitate cu PUG X nr.X UTR 1, aceste terenuri aparțin zonei pentru construcții turistice, vile, pensiuni.

Pe raza municipiului X, în vederea stabilirii naturii terenurilor ce au făcut obiectul tranzacțiilor imobiliare realizate de D-na X X in intravilanul municipiului X, în perioada X, respectiv dacă acestea au calitatea de terenuri construibile, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

- în data de X d-na X X achizitioneaza, terenuri situate in intravilanul municipiului X.
- la data de X, in sedinta Consiliului Local X se aproba documentatia P.U.D. – construire locuinte P+E, f.n., X, beneficiar fiind d-na X

- în perioada X, obiectul tranzacțiilor imobiliare efectuate de către d-na X X l-a constituit vânzarea de terenuri intravilane (terenurile achiziționate în anul X) care conform P.U.G. X și P.U.D. – Construire locuințe P+E aprobat de Consiliul Local al municipiului X în ședința din X, sunt zone pentru locuințe, deci terenuri construibile amplasate în intravilanul municipiului X.

- a rezultat faptul că, în perioada X, doamna X, a efectuat operațiuni constând în livrarea de terenuri construibile către persoane juridice și persoane fizice care, în conformitate cu prevederile legale ce definesc, termenii de “construcții noi” și “terenuri construibile”, nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată.

- caracterul de “terenuri construibile” rezulta din adresele înaintate organelor de inspecție fiscală de către Primaria Municipiului X, Primaria Municipiului X și Oficiul de Cadastru al jud. X, astfel:

- Adresa Primăriei X prin care se comunica organelor de inspecție fiscală ca terenurile tranzacționate de către d-na X, în conformitate cu prevederile PUG X, aprobat prin HCL X, se afla în intravilanul mun. X, fiind cuprinse în zona de locuințe și funcțiuni complementare. Totodată, în conformitate cu PUD “Construire locuințe P+E, fn, X” – aprobat cu HCL nr.X, terenurile respective sunt cuprinse în zona de construcții noi propuse și circulație (drumuri și trotuare) pentru accesul la acestea;
- Adresa nr.X a Primăriei X prin care se comunica ca terenul vândut de către d-na X X cu contractul de vânzare - cumpărare, încheiere de autentificare nr.X este cuprins în intravilanul municipiului X conform PUG X nr.X UTR 1 – zona pentru construcții vile, pensiuni, dotări de turism și agrement. Totodată, în adresa menționată mai sus, se specifică că în anul X prin HCL nr. X a fost aprobat un PUZ “Construire ansamblu de locuințe D+P+4E+2Er.
- Adresa nr.X a OCPI X prin care se confirmă faptul că terenurile vândute de către d-na X sunt situate în intravilanul municipiului X.

Ca urmare a analizării fiecărei tranzacții imobiliare efectuate de d-na Richards Claudia X, s-a constatat că aceasta a dezmembrat terenurile achiziționate în anul X rezultând parcele de teren în suprafața de circa Xmp fiecare, așa cum rezulta din “Planul de amplasament și delimitare imobil” executat de către O.C.P.I. X.

Intenția D-nei X X privind obținerea de venituri din tranzacționarea imobilelor de natura terenurilor construibile rezultă și din faptul că, prin Procesul verbal din data de X al ședinței Consiliului Local al municipiului X, s-a aprobat documentația „P.U.D. - Construcție locuințe P+E, str. X f.n. X”.

O dată cu aprobarea P.U.D. – Construire locuințe P+E, str.X f.n., beneficiar X în ședința Consiliului Local X din data de X, precum și a

PUG X nr.X UTR 1, d-na X a încheiat cu diverse persoane juridice si fizice un numar de X contracte de vanzare- cumparare pentru parcelele de teren.

De asemenea, în baza Procesului verbal din data de X al ședinței Consiliului Local al Municipului X, la punctul 82, a fost acceptată donația D-nei X X reprezentând drumul de acces la parcelele de terenuri construibile care au făcut obiectul contractelor încheiate de aceasta în perioada X.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, precum și prevederile legale mai sus enunțate cu privire la plafonul de scutire pentru întreprinderile mici și a operațiunilor impozabile din punct de vedere T.V.A., doamna X X, avea obligația, datorită faptului că începând cu luna X si până la X, a efectuat tranzacții imobiliare în valoare de Xeuro, să se înregistreze ca și plătitor de TVA, prin depășirea plafonului de scutire de 35.000 euro/an.

Față de cele precizate anterior, organele de inspecție fiscală procedând, în baza art.153 din Codul fiscal, la înregistrarea din oficiu a acesteia, începând cu data de 01.09.2007,datorită faptului că în luna X a realizat o cifră de afaceri de X euro din tranzacții cu terenuri construibile.

In luna X, d-na X a efectuat un numar de 4 tranzactii imobiliare constand in vanzare de terenuri construibile, valoarea totala a celor 4 tranzactii imobiliare pentru Xfiind de X lei.

Față de cele constatate, doamna X, avea obligația declarării și plății unei **T.V.A. aferentă, în sumă de Xlei.**

Aferent TVA stabilită suplimentar s-au calculat **majorari de intarziere in suma de Xlei.**

In perioada X, doamna X, în calitate de persoană impozabilă a obținut venituri in suma de Xlei din tranzacții imobiliare.

Față de cele constatate, doamna X, avea obligația declarării și plății unei **T.V.A. aferentă, în sumă de Xlei.**

Aferent TVA stabilită suplimentar s-au calculat **majorari de intarziere in suma de Xlei.**

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Perioada supusă verificării: X.

Referitor la suma totală de Xlei reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de Xlei și majorări de întârziere în sumă de Xlei, Direcția finanțelor publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe dacă, pentru tranzacțiile efectuate în perioada X constând în vânzări de teren, persoana fizică X datorează taxă pe valoarea adăugată, în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

In fapt, în luna X, **persoana fizică X** a realizat tranzacții imobiliare constând în vânzarea de terenuri situate în localitatea X, județul X, în valoarea de Xeuro către SC X SA din X, în baza Contractului de vânzare - cumpărare autentificat sub nr.X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică a derulat o activitate continuă cu caracter comercial prin cumpărarea de terenuri în scopul vânzării acestora pentru obținerea de venituri, devenind astfel persoană impozabilă în scopuri de TVA conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.3 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu data de X, când a fost realizată tranzacția terenurilor pentru prețul de XEuro către SC X SA din X, conform Contractului de vânzare - cumpărare autentificat notarial sub nr.X, **doamna X** a îndeplinit condițiile de înregistrare în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.62 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.141 alin.(2) lit.f), ale art.134, art.134¹ alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au stabilit că **persoana fizică X** datorează TVA în sumă de **Xlei**, începând cu **luna decembrie 2007**, când a efectuat un număr de 4 tranzacții imobiliare constând în vânzare de terenuri situate în municipiul X, conform contractelor de vânzare – cumpărare, în valoare de X lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că **persoana fizică X** datorează TVA în sumă de **Xlei**, la **nivelul anului X**, când a efectuat un număr de X tranzacții imobiliare constând în vânzare

de terenuri situate în municipiul X, conform contractelor de vânzare – cumpărare, în valoare de Xlei.

Argumentele aduse de contestatoare în susținerea contestației, constau în faptul că, s-au vândut terenuri intravilane agricole, potrivit contractelor de vânzare – cumpărare a terenurilor în cauză, precum și a planurilor cadastrale aferente terenurilor vândute, considerând că în mod greșit și abuziv, organul de control a considerat că a vândut teren constructibil.

Pentru stabilirea situației de fapt fiscale și a calității de persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, organele de inspecție fiscală au avut în vedere contractele de vânzare - cumpărare în care este vorba despre tranzacționarea terenurilor “fâneață intravilan” situate în localitatea X și “arabil” situate în municipiul X, str. Tâmplarilor, fără număr, dobândite de către doamna X, așa cum s-a reținut mai sus, prin contracte de vânzare - cumpărare încheiate în anul X

De asemenea, în constatările organelor de inspecție fiscală, pentru a considera că terenurile tranzacționate care, potrivit cărții funciare, au categoria de fâneață și teren arabil, **ar fi terenuri constructibile**, s-a avut în vedere:

- **Planul urbanistic general al municipiului X nr.X**, conform căruia terenurile tranzacționate de doamna X sunt cuprinse în intravilanul localității, zona pentru construcții și, potrivit Hotărârii Consiliului Local a municipiului X nr.X, pe terenurile respective a fost aprobată construirea unui ansamblu de locuințe.
- **Planul urbanistic general al municipiului X**, aprobat cu Hotărârea Consiliului Local a municipiului X nr.X, conform căruia terenurile tranzacționate de doamna X, sunt situate în intravilanul localității, fiind în cuprinse în zonă de locuințe și funcțiuni complementare.
- **Planul urbanistic de detaliu al municipiului X**, aprobat cu Hotărârea Consiliului Local a municipiului X nr.X conform căruia terenurile tranzacționate de doamna X, sunt cuprinse în zonă de construcții noi propuse și circulații (drumuri și trotuare) pentru accesul la acestea.
- Procesul-verbal al ședinței ordinare a Consiliului Local al municipiului X din data de X, prin care s-a aprobat “*Proiect de hotărâre privind aprobarea documentației “P.U.D. – Construire locuințe P+E, str.Tâmplarilor f.n., X”, beneficiar X*”.

În acest sens, Legea nr.350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, la art.44 alin.1, prevede că: **documentațiile de**

urbanism reglementează utilizarea terenurilor și condițiile de ocupare a acestora cu construcții, documentație din care face parte **în primul rând Planul Urbanistic General**, cel care stabilește modul de utilizare a terenurilor din intravilan, conform art.46 alin.2 lit.b din Legea mai sus menționată.

Astfel, la data vânzării, terenurile tranzacționate de către doamna X, erau cuprinse în Planul Urbanistic General localităților X și X, având destinație de teren construibil, atât la achiziție, cât și la vânzare, fiind îndeplinite dispozițiile legale care reglementează utilizarea terenurilor.

Ca urmare, livrarile de terenuri compus din “fâneață intravilan” și “arabil”, sunt tranzacții efectuate cu terenuri construibile, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, încadrându-se în prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, cu ocazia contractelor de vânzare încheiate, contribuabila a vândut imobile amplasate în intravilan, parcelate și identificate cu numere cadastrale diferite, astfel că, terenurile tranzacționate, sunt terenuri construibile conform prevederilor art.30 din Hotărârea Guvernului nr.525/1996 fiind parcelate și în intravilanul localităților, îndeplinind cumulativ condițiile prevăzute de lege pentru ca loturile să fie construibile.

Considerentele arătate referitoare la terenurile tranzacționate, sunt susținute cu documente emise de instituții competente în materie de urbanism, depuse la dosarul contestației și care au fost avute în vedere de organul de inspecție fiscală la stabilirea TVA aferentă valorii de vânzare a acestor terenuri.

Astfel, organele de inspecție fiscală, din analiza documentelor și în baza prevederilor Codului fiscal, au constatat că **persoana fizică X** este persoană impozabilă, iar tranzacțiile efectuate de acesta intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

In drept, potrivit prevederilor Capitolului IX. Operațiuni scutite din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.141 “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;**
- 2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;...”**

Ca urmare, analizând operațiunile efectuate în perioada supusă verificării de către **persoana fizică X**, respectiv tranzacționarea de terenuri construibile, rezultă că **aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel de activități economice**, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, **persoana fizică X**, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut **calitate de persoană impozabilă**, cu toate obligațiile care decurg din această calitate.

Prin urmare, având în vedere că **persoana fizică X**, are calitate de persoană impozabilă, desfășurând activități economice cu caracter de continuitate, precum și faptul că bunurile tranzacționate, constau în vânzarea de teren construibil (**terenuri cuprinse în zonă de construcții**), rezultă că operațiunile efectuate de către contestatoare intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care depășește plafonul de scutire de 35.000 euro.

În ceea ce privește baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, aceasta este reglementată la art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

“Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(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 contrapartidă 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...”

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(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.”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal și corect au stabilit în sarcina **persoanei fizice X**, taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de Xlei aferentă tranzacțiilor constând în vânzarea de teren, efectuate în perioada X, motiv pentru care, se va respinge contestația ca neîntemeiată.

Referitor la accesoriile în sumă de Xlei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de Xlei, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitului stabilit suplimentar de plată, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de Xlei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta se va respinge și pentru suma de **Xlei**, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Având în vedere cele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **doamna X din X**, împotriva **Deciziei de impunere nr.X**, referitoare la suma de **Xlei reprezentând:**

- **Xlei - taxă pe valoarea adăugată**
- **Xlei - majorări de întârziere.**

Prezenta poate fi atacată la Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la comunicare.

Director Executiv