

Decizia nr. 177/2015
privind solutionarea contestatiei formulata
de domnul **X**,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre AJFP Ilfov cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. 87323/19.12.2013, asupra contestatiei formulata de domnul **X**, cu domiciliul fiscal in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la AJFP Ilfov sub nr. x/**27.11.2013**, il constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. x/**13.11.2013**, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/12.11.2013, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- x lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA ;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB este investit sa se pronunte asupra contestatiei formulata de domnul **X**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

1. Terenurile vandute in baza contractelor de vanzare-cumpare nr. x si nr. x nu au avut caracter economic, deoarece au fost utilizate exclusiv in interes personal, neintrand sub incidenta TVA.

In perioada detinerii lor (2006 – 2007) acestea au fost cultivate in vederea obtinerii de productie agricola, ulterior fiind vandute, pe motiv ca solul nu era productiv.

La data achizitiei, terenurile erau extravilane, acestea putand deveni construibile numai daca erau scoase din circuitul agricol sau prin intocmirea de PUZ sau PUD, lucru care nu s-a intamplat nici pana la data contestatiei.

Prin urmare, fiind terenuri arabile folosite in interes personal, nu intra in sfera TVA, deci nu intra nici in calculul cifrei de afaceri.

2. In perioada 2007 – 2009 s-a prezentat la organul fiscal in vederea obtinerii de informatii privind tratamentul fiscal aplicabil in cazul tranzactiilor realizate de acesta, inasa organul fiscal ia comunicat ca nu sunt norme pentru aceasta activitate.

3. Organul fiscal a calculat TVA la pretul de vanzare, in conditiile in care trebuia calculata prin aplicarea procedurii sutei marite, conform Directivei 2006/112/CE si Hotararii CEJ din data de 07.11.2013.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/12.11.2013, AJFP Ilfov a emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/13.11.2013, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- x lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA ;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

III. Fata de constatările organului fiscal, sustinerile contribuabilei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1 Referitor la TVA in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca pentru tranzactiile imobiliare efectuate, contribuabilul datoreaza taxa pe valoarea adaugata, în conditiile în care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire, fara a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, fara a colecta, a evidentia si a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x/12.11.2013, persoana fizica **X** a realizat in perioada 2007 – 2011 urmatoarele tranzactii imobiliare:

Anul 2007 – 2 antecontracte de vanzare-cumparare si 2 contracte de vanzare-cumparare;

Anul 2009 – 4 antecontracte de vanzare-cumparare si 12 contracte de vanzare-cumparare;

Anul 2010 – 1 contract de vanzare-cumparare.

In anul 2007, contribuabilul a realizat tranzactii imobiliare in valoare de x lei, astfel depasind plafonul legal de scutire de TVA, motiv pentru care avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA incepand cu data de 01.02.2008.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. x/12.11.2013, organele de control au emis decizia de impunere nr. x/13.11.2013, prin care au stabilit in sarcina contribuabilului obligatii fiscale reprezentand TVA de plata in suma de x lei, tinand cont de calitatea de persoana impozabila a contribuabilului existenta la aceasta data.

In drept, in ceea ce priveste sfera operatiunilor impozabile, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu anul 2007:

"(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

- a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;
- c) **livrarea bunurilor** sau prestarea serviciilor **este realizata de o persoana impozabila**, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;
- d) **livrarea bunurilor** sau prestarea serviciilor **sa rezulte din una dintre activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. (2)".

Potrivit acestor prevederi legale, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata 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) din Codul fiscal.

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea operatiunilor in categoria operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

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 putin una din conditiile prevazute la lit. a)-d) ale art. 126 alin. (1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insusi legiuitorul la pct.2 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art. 127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007:

"Art. 127. - (1) **Este considerata persoana impozabila orice persoana care 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.**

(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, **constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.**"

In aplicarea prevederilor mai sus citate, legiuitorul, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct. (3) alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, **cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate** în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.[...]"

Ulterior, pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare a fost modificat după cum urmează:

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operațiuni decât vânzarea de bunuri utilizate în scopuri personale, persoana fizică devine persoana impozabilă dacă activitatea desfășurată are caracter de continuitate.

Astfel, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurate o activitate economică și pe cale de consecință nu intra în categoria persoanelor impozabile, **excepție făcând 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.**

Pe cale de consecință, o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, în condițiile în 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.

Asa cum explicita legea prin norme, in aplicarea prevederilor art. 127 alin. (2), **persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica in sfera de aplicare a TVA atunci cand obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.**

Referitor la definitia termenilor comuni in intelesul legii fiscale, art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

"(1) In intelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie: [...]

20. **persoana - orice persoana fizica sau juridica.**"

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerata "**persoana**" ce intra sub incidenta prevederilor Codului fiscal "**orice persoana fizica sau juridica**".

Incepand cu data de 01.01.2007, in contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, notiunile de persoana, persoana impozabila, persoana neimpozabila si persoana juridica neimpozabila.

La art.125¹ alin. (1) pct.18-21 din acest act normativ se precizeaza:

"(1) In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

18. **persoana impozabila** are intelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta **persoana fizica**, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica; [...]

20. persoana neimpozabila reprezinta persoana care nu indeplineste conditiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerata persoana impozabila;

21. persoana reprezinta o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila sau o persoana neimpozabila."

In situatia in care persoana fizica este considerata persoana impozabila conform art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, aceasta trebuie sa solicite potrivit art. 152 alin. (1) din acelasi act normativ, inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Astfel, potrivit art. 152 si art. 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu anul 2007:

"Art.152. - (1) Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(6) **Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de**

scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. [...] Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153. **Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153".**

"Art. 153 - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica **operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent**, dupa cum urmeaza: [...]

b) **daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon;** [...].

(6) Organele fiscale competente vor inregistra in scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, in conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate sa solicite inregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(7) **In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu."**

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, persoana impozabila are obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in situatia in care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 35.000 euro, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operand asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare începând cu anul 2007, reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal.

Astfel, potrivit pct. 62 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu 2007:

"62. (2) In sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, **in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea** conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, **organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:**

a) in cazul in care **nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat în termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal; [...]**".

Avand in vedere aceste prevederi legale, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi datorat-o pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii.

De asemenea, la art.141 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, dupa cum urmeaza:

„Art. 141. – (2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa: [...]

f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. **Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea** unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a **unui teren constructibil** [...]"

Prin urmare, se retine ca dupa data aderarii, respectiv 1 ianuarie 2007, vanzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata, cu exceptia vanzarilor de terenuri constructibile si constructii noi, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic **operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de constructii si terenuri, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA**. Deci, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA.

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala nr. x/12.11.2013 si din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, persoana fizica X a dobandit in perioada anterioara lunii decembrie 2007, respectiv la data de 06.09.2006 si la data de 08.09.2007, 2 terenuri intravilane situate in x, prin contracte de vanzare-cumparare, pe care le-a instrainat ulterior tot prin contracte de vanzare-cumparare, acestea fiind

operatiuni impozabile taxabile cu TVA, pentru care nu se aplică scutirea de TVA prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Intrucat in anul 2007, contribuabilul a realizat tranzactii imobiliare in valoare de x lei, astfel depasind plafonul legal de scutire de TVA, avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA incepand cu data de 01.02.2008.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. x/12.11.2013, organele de control au emis decizia de impunere nr. x/13.11.2013, prin care au stabilit in sarcina contribuabilului obligatii fiscale reprezentand TVA de plata in suma de x lei, tinand cont de calitatea de persoana impozabila a contribuabilului existenta la aceasta data.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile contribuabilului, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Referitor la faptul ca terenurile vandute in baza contractelor de vanzare-cumpare nr. x si nr. x nu au avut caracter economic, deoarece au fost utilizate exclusiv in interes personal si la faptul ca a solicitat informatii organului fiscal cu privire la tranzactiile derulate de acesta:

Se retine ca in sustinerea afirmatiilor sale contribuabilul nu a depus nicio dovada nici in timpul inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei, desi potrivit dispozitiilor art. 213 alin 4 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, avea aceasta posibilitate.

2. Referitor la regimul juridic al celor doua terenuri intravilane situate in loc. Vidra, jud Ilfov, avute in vedere la stabilirea plafonului de TVA, potrivit art. 31 lit. a), b), c) din Legea nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, cu modificările și completările, **certificatul de urbanism** ar trebui să cuprindă următoarele elemente:

“regimul juridic al imobilului - dreptul de proprietate asupra imobilului și servituțile de utilitate publică care grevează asupra acestuia; situarea imobilului - teren și/sau construcțiile aferente - în intravilan sau în extravilan; prevederi ale documentațiilor de urbanism care instituie un regim special asupra imobilului - zone protejate, interdicții definitive sau temporare de construire -, dacă acesta este înscris în Lista cuprinzând monumentele istorice din România și asupra căruia, în cazul vânzării, este necesară exercitarea dreptului de preempțiune a statului potrivit legii, precum și altele prevăzute de lege. Informațiile privind dreptul de proprietate și dezmembrămintele acestuia vor fi preluate din cartea funciară, conform extrasului de carte funciară pentru informare”.

Conform aceluiași act normativ, **regimul economic** al imobilului reprezintă **folosința actuală, destinații admise sau neadmise, stabilite în baza prevederilor urbanistice aplicabile în zonă**, reglementări fiscale specifice localității sau zonei, pe când **regimul tehnic** al imobilului prezintă procentul de ocupare a terenului, coeficientul de utilizare a terenului, dimensiunile minime și maxime ale parcelelor, echiparea cu utilități, **edificabil admis pe parcelă, circulații și accese pietonale și auto, parcaje necesare, alinierea terenului și a construcțiilor față de străzile adiacente terenului, înălțimea minimă și maximă admisă.**

Din contractele de vanzare - cumparare nr. x si nr. x, inclusiv din certificatul de urbanism emis de Primăria Comunei Vidra nr. x/27.07.2006 anexate la dosarul contestatiei, rezulta că terenurile in cauza sunt **intravilane** și situate pe teritoriul x. Regimul economic deținut este **acela de terenuri intravilane arabile**.

Se retine ca, terenul intravilan, la momentul cumpărării sale, este în principiu neconstruibil, în considerația destinației sale de teren arabil, deși la un moment imediat ulterior i se poate schimba destinația avută în momentul vânzării.

Astfel ca, dacă voința proprietarului este aceea de a ridica o construcție pe teren, ar fi obligat să parcurgă etapele legale, de natură administrativă, prin care ar solicita emiterea autorizației de construire; dreptul de a construi, și deci conferirea unei noi destinații terenului, este un drept aflat sub condiție potestativă. Deci, proprietarul exercită facultatea pe care o are la dispoziție numai dacă dorește.

Această condiție, în considerația faptului că depinde exclusiv de voința cumpărătorului, rezulta că nu are rolul de a anula calitatea terenului de a deveni construibil.

Trimiterea legii fiscale se face la teren construibil, nu teren de construit, norma legală avand ca fundament logic posibilitatea de a construi pe teren, la un moment viitor, dar totodată previzibil.

Potrivit prevederilor din Anexa nr. 2 la Legea nr. 350/2001 prin **teritoriu intravilan**, se înțelege “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 regulă intravilanul se compune din mai multe trupuri (sate sau localități suburbane componente).”

Deci, în speță terenurile fiind intravilane, nu rezulta niciun impediment în calea cumpărătorului de a solicita autorității locale, să elibereze autorizația de construire, după parcurgerea etapelor prevăzute în Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Acest fapt ar avea loc, în contextul în care destinația agricolă nu constituie un obstacol în calea proprietarului terenului intravilan de a amprenta acest sol cu o construcție. Schimbarea destinației, așa cum rezultă din **art. 31¹ al** Legii nr. 350/2001 nu mai este condiționată – pentru terenurile intravilane de scoaterea din circuitul agricol, atât timp cât actul normativ, stipulează:

“(1) Dreptul de construire se acordă potrivit prevederilor legale, cu respectarea documentațiilor de urbanism și regulamentelor locale de urbanism aferente, aprobate potrivit prezentei legi.

(2) Schimbarea regimului juridic, economic sau tehnic al terenului, potrivit legii, poate fi condiționată de asigurarea căilor de acces, a dotărilor publice și echipamentelor tehnice necesare funcționării coerente a zonei.”

(5) “Pentru terenul trecut în intravilan în baza prevederilor Planului urbanistic general nu este necesară scoaterea din circuitul agricol.”

În condițiile în care, nu există nicio interdicție expresă de schimbare a destinației, înseamnă că destinația în viitor a terenului va fi dată de proprietar, deși nu există niciodată certitudinea că proprietarul va îndeplini toate condițiile legale pentru a construi, chiar dacă terenul are la momentul vânzării caracteristicile unui teren constructibil. Prin urmare, dacă planurile urbanistice nu interzic construirea, destinația agricolă a unui teren intravilan nu afectează dreptul de construire al proprietarului pe acel teren.

Or, în speta, contestatarul nu a făcut dovada că planurile urbanistice interzic construirea pe cele două terenuri care au făcut obiectul contractelor de vânzare-cumpărare nr. x și nr. x.

De asemenea, contrar susținerilor contribuabilului, în speta nu prezintă relevanță regimul juridic al terenurilor la data achiziției lor de către contestatar, ci regimul juridic al acestora la data vânzării lor.

În subsidiar, se reține că art. 153 alin 1 din Codul fiscal prevede că la stabilirea plafonului se au în vedere atât operațiunile taxabile, cât și operațiunile scutite cu drept de deducere, motiv pentru care cele două tranzacții au fost avute în vedere la stabilirea plafonului legal de scutire de TVA.

3. Referitor la modalitatea de determinare a TVA de plată:

Potrivit dispozițiilor O.M.F.P. nr. 1820/2014, publicat în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I, prin care s-a aprobat Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014, care modifică Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011:

„Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011 aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1873/2011, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 278 din 20 aprilie 2011, se modifică după cum urmează:

"Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;

b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea

adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. **Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;**

c) atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]."

Având în vedere cele de mai sus, prin adresa nr. x/21.01.2015, confirmată de primire în data de 10.02.2015, organul de soluționare a contestației din cadrul DGRFPB i-a solicitat contribuabilului dovada faptului că în calitate de vânzător, nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală pentru tranzacțiile imobiliare care au avut la bază contracte prin care prețul bunului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA.

Trebuie subliniat că până la data prezentei contestației nu a depus la registratura DGRFPB cele solicitate, deși i s-a acordat un termen în acest sens.

Având în vedere cele de mai sus prezentate, rezultă că în speta nu sunt aplicabile dispozițiile literei b din O.M.F.P. nr. 1820/2014, publicat în data de 12.01.2015, în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I, prin care s-a aprobat Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014.

Drept pentru care, contestația formulată de domnul X, urmează să se respingă ca neîntemeiată și nesustenută cu documente, cu privire la suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată individualizată prin decizia de impunere nr. x/13.11.2013 emisă de AJFP Ilfov.

3.2 Referitor la accesoriile aferente TVA în suma de x lei (x lei reprezentând majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA + x lei reprezentând penalități de întârziere aferente TVA):

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect suplimentar de plată accesoriile aferente TVA în suma de x lei, în condițiile în care, pe de-o parte, la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a reținut că fiind datorat debitul reprezentând TVA în suma de x lei, iar, pe de altă parte, contribuabilul nu a depus documente sau situații din care să rezulte că s-au calculat eronat accesoriile contestate.

In fapt, prin decizia de impunere nr. x/13.11.2013 emisă de AJFP Ilfov, s-au stabilit pentru perioada 26.07.2009 – 30.06.2013, accesoriile aferente TVA în suma de x lei (x lei reprezentând majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA + x lei reprezentând penalități de întârziere aferente TVA).

In drept, potrivit prevederilor art. 119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

«**Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. »

« **Art. 120 (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. »

Incepand cu data de **01.07.2010**, prevederile Codului de procedura fiscala, referitoare la modul de calcul al accesoriilor, s-au modificat dupa cum urmeaza :

« **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.

« **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.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« **Art. 120¹ (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale. »

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi si/sau penalitati de întârziere.

Referitor la suma de x lei (x lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA + x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA) individualizate prin Decizia de impunere nr. x/13.11.2013, se retine ca stabilirea acestora reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatarului a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al accesoriilor si nici documente sau situatii din care sa rezulte ca acestea au fost calculate eronat, reiese ca se datoreaza si suma de x lei, cu titlu de accesorii aferente TVA, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale".

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei si în temeiul art. 126, art. 127, art. 134, art. 134¹, art. 134² si art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Ordinul 1415/2009, art. 119, art. 120, art. 120¹,

art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE

Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de domnul **X** impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/13.11.2013, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- x lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA ;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA..

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.