

Direcția Generală a Finanțelor Publice a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr..../01.11.2011 înregistrată la direcție sub nr..../01.11.2011, asupra contestației formulate de Cabinet Individual de Avocatură ..., în numele și pentru **domnul X** cu domiciliul în ..., având CNP ....

Contestația, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../27.10.2011, a fost 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**, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.... în data de 30.09.2011 și are ca obiect suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei – taxă pe valoarea adăugată de plată;
- ... lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data emiterii 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...., respectiv data de 30.09.2011 și de data transmiterii prin poștă a contestației la organul fiscal, respectiv data de 26.10.2011, așa cum rezultă din ștampila poștei aplicată pe plicul cu care a fost transmisă contestația.

Constatand că în speta sunt îndeplinite dispozițiile art.205 alin.(1) și (2), art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. este competentă să soluționeze contestația formulată de **domnul X**.

**I. Persoana fizică X din ... contestă Decizia de impunere nr..../30.09.2011 și Raportul de inspecție fiscală nr..../30.09.2011 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală** prin care au fost stabilite în sarcina sa taxă pe valoarea adăugată de plată, majorări de întârziere și penalități de întârziere. Prin contestație se solicită soluția de admitere și pe cale de consecință anularea actelor atacate în ceea ce privește obligarea la plata taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și a accesoriilor aferente în sumă de ... lei, precum și obligarea intimatului la plata cheltuielilor de judecată.

Petentul contestă modalitatea în care organele de inspecție fiscală, în urma inspecției fiscale, au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată reprezentând taxa pe valoarea adăugată și accesorii aferente deoarece pentru tranzacțiile cu terenuri efectuate în perioada 01.07.2009 – 31.12.2010 nu datorează taxa pe valoarea adăugată motivat de faptul că nu se încadrează la prevederile legale menționate în actele contestate, respectiv art.127 alin.(2), art.128 alin.(1) și art.126 alin.(1) lit.a) și d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În sensul art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, noțiunea de activitate economică cuprinde în sfera sa activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora, precum și exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Petentul consideră că vânzarea terenurilor dintr-un trup mai mare, parcelat, în parcele mai mici, terenuri aflate în proprietatea personală și a soției, nu poate fi considerată activitate economică așa cum se prevede la art.127 deoarece vânzările în cauză nu au fost aducătoare de venituri cu caracter de continuitate, foarte importantă fiind sintagma „cu caracter de continuitate”, ea impunând practic o delimitare în a aprecia orice vânzare ca și activitate economică. În aceste condiții, nefiind vorba de o activitate economică, operațiunea în sine nu poate fi privită ca și operațiune economică, în sensul art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și nici nu are calitate de persoană impozabilă conform art.127 alin.(1) din același act normativ.

Petentul consideră de asemenea că raportându-se la dispozițiile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și la normele de aplicare ale acestuia, nici terenurile în cauză nu intră în categoria celor la a căror vânzare se percepe taxa pe valoarea adăugată, ele fiind terenuri agricole. Acestea sunt situate în intravilanul municipiului ..., dar trecerea lor din extravilan în intravilan nu le atrage imediat calificarea de teren constructibil în accepțiunea legii, terenurile păstrându-și categoria de folosință de terenuri agricole. Din punctul de vedere al petentului, terenurile vândute au fost parcele de teren arabil, folosite ca și grădini, fapt care alături de argumentele anterioare exclude obligarea la plata taxei pe valoarea adăugată.

În concluzie, petentul solicită admiterea contestației și anularea obligațiilor suplimentare de plată stabilite prin Decizia de impunere nr..../30.09.2011.

## **II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..../30.09.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..../30.09.2011 contestate, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, au reținut următoarele:**

Potrivit declarației '208', precum și din documentele puse la dispoziție de contribuabil, notarii publici, O.C.P.I., Primaria ... (contracte de vânzare cumpărare, acte de alipire și dezmembrare teren, certificate de urbanism, planuri de amplasament și delimitare teren, Hotărârea nr..../31.01.2008 a Consiliului Local al Municipiului ...), s-a constatat că în perioada 01.07.2009 - 31.12.2010, s-au efectuat tranzacții reprezentând vânzări de teren în valoare totală de ... lei, din care:

- în anul 2009 - ... **tranzacții** în valoare de ... lei;
- în anul 2010 - ... **tranzacții** în valoare de ... lei.

Referitor la definirea terenurilor tranzacționate, în accepțiunea art. 141 alin. (2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din documentele puse la dispoziție, s-au constatat următoarele:

**1.** Prin Hotărârea nr..../31.01.2008, a Consiliului Local al Municipiului ..., s-a aprobat (potrivit mențiunilor din Hotărâre), în baza expunerii de motive nr.... înaintate de Primarul Municipiului ... și întocmite de serviciul Urbanism, a avizului nr.3 al Comisiei pentru urbanism, a avizului de legalitate și avându-se în vedere prevederile Legii nr. 50/1991, a Legii nr. 350/2001, a Legii nr. 215/2001:

- a.** Planul Urbanistic Zonal;
- b.** Includerea în intravilanul Municipiului ... a suprafeței de ... **mp** teren conform proiectului de mai sus;
- c.** S-a dispus serviciului de urbanism ducerea la îndeplinire a prevederilor Hotărârii.

**2.** Situația terenurilor trecută în intravilan este reglementată de prevederile art.31 pct.1 din Legea nr.350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismului.

3. Potrivit prevederilor pct. 7.5.1 din Ordinul 524/2001, coroborate cu prevederile art.4 alin.(1) din HG525/1996, este permisa pe terenurile intravilan autorizarea lucrarilor pentru toate tipurile de constructii.

4. Potrivit **Certificatului de urbanism nr..../2008** (anexa la raport), terenul in suprafata totala de ... **mp** este situat in **intravilanul municipiului ...**, **punctul ...**

Conform PUG terenul este situat in **UTR nr.... subzona LM** – locuinte individuale P, P+1 si functie complementara fara restrictii de construire.

**Potrivit actului de alipire nr.... si actului de dezmembrare nr.... din 2008** (anexa la raport), terenul a fost dezmembrat, respectiv parcelat in ... **loturi**, constructii – locuinte, si un lot pentru cale de acces.

Conform PUG aprobat, pe terenul sus mentionat se pot construi locuinte individuale in regim de inaltime P+M, P+1.

5. Potrivit **Certificatului de urbanism nr....**, terenul in suprafata totala de ... **mp** este situat in intravilanul municipiului ..., punct ..., conform PUG, terenul este in **UTR nr...., subzona LM, locuinte individuale P+1**, si functii complementare fara restrictii de construire, dezmembrat in ... **corpuri** (anexa la raport) conform actului de dezlipire nr.... si dezmembrare nr.... (anexa la raport), din care:

- **suprafata de ... mp** a fost dezmembrata in ... **loturi**, conform certificatului de urbanism nr..../2010 si a actului de dezmembrare nr.... (anexa la raport);

- **suprafata de ... mp** a fost dezmembrata in ... **loturi**, potrivit actului de dezmembrare nr...., din care ... mp conform certificatului de urbanism nr.... si actului de dezmembrare nr.... (anexa la raport) a fost dezmembrat in ... **loturi** din care: **lotul ...** in suprafata de ... **mp** a fost dezmembrat in ... **loturi** (anexa la raport) conform certificatelor de urbanism nr.... si ... si actului de dezmembrare nr.... (anexe la raport).

Potrivit **Certificatului de urbanism nr....**, terenul in suprafata de ... **mp** (anexa la raport) este situat in intravilanul municipiului ..., Punctul ..., conform **PUG** terenul este situat in **UTR nr....**, subzona **LM** - locuinte individuale P, P+1, si functii complementare fara restrictii de construire si lotizat in ... **loturi**.

Terenul in suprafata de ... **mp** (anexa la raport) este situat in intravilan punctul ..., iar conform **PUG** este situat in **UTR ...**, subzona **LM** - locuinte individuale P, P+1, si propus pentru instrainare cu dimensiunile si vecinatatile cuprinse in documentatia cadastrala.

Suprafata de ... **mp** este conform certificatului de urbanism nr.... si a actului de dezmembrare nr.... (anexa la raport) situat in intravilan, iar conform **PUG** este situat in **UTR**, subzona LM - locuinte individuale P, P+1, si dezmembrat in ... **loturi**.

6. Terenurile care au facut obiectul tranzactiilor sunt cuprinse in suprafetele pentru care s-au emis certificatele de urbanism, actele de dezmembrare si actele de alipire sus mentionate.

În concluzie, se constata potrivit actelor de alipire si dezmembrare teren, certificatelor de urbanism, ca terenurile care au facut obiectul **tranzactiilor in valoare de ... lei, sunt terenuri situate in intravilanul municipiului ..., in zona fara restrictii de construire.**

Terenurile tranzactionate potrivit fisei cadastrale, respectiv planului de amplasament si delimitare a obiectivelor, au fost parcelate (conditie de lotizare in vederea autorizarii constructiilor), parcela avand suprafata mai mare de 150 mp, pentru cladiri insiruite, respectiv de minim 200 mp, pentru cladiri amplasate izolat, reglementare prevazuta de Legea 525/1996.

Parcelarea efectuata ca operatiune de divizare a unei suprafete de teren, in loturi construibile, in perspectiva realizarii de constructii, este admisa numai daca sunt indeplinite cumulativ conditiile prevazute la art.30 din Legea 525/1996.

Tranzactiile efectuate in valoare totala de ... lei reprezintă activitate economica potrivit art.127 alin.(2) din Codul Fiscal, livrari de bunuri potrivit art.128 alin.(1) din Codul Fiscal si sunt operatiuni in sfera de aplicare a TVA potrivit art.126 alin.(1) lit.a) si d) din acelasi act normativ.

Potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Codul Fiscal, terenurile vandute sunt definite ca terenuri construibile si taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

**Potrivit prevederilor art.152 alin.(6) din Codul Fiscal si avand in vedere constatările consemnate in procesele verbale nr.9130 si 9131 din 08.12.2009, domnul X avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri TVA potrivit art. 153 din Codul Fiscal, in termen de 10 zile de la data depasirii plafonului, respectiv incepana cu luna iulie 2009 pentru toate operatiunile taxabile ulterioare acestei date, conform prevederilor art. 152 alin(6) din Codul Fiscal.**

Întrucât contribuabilul nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA la termenele legale, la control, in baza prevederilor art.127 alin.(1) si (2), art.134, art.137, art.140 alin.(1), art.141 alin.(2) lit.f), art.152 alin.(6), art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in forma aplicabila anilor 2009 - 2010 si avand in vedere pct.62 alin.(2) lit.a) din HG. nr.44/2004, s-a stabilit TVA datorat in suma de ... lei la nivelul TVA care trebuia colectat pentru veniturile realizate in suma de ... lei din vanzari terenuri construibile (anexa nr.1).

Pentru TVA in suma de ... lei s-au calculat in baza art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, accesorii pentru perioada **26.10.2009 – 31.05.2011**, in suma de ... lei (anexa nr.2).

Sintetizand constatările de mai sus, situatia tranzactiilor imobiliare se prezinta astfel;

- numar total tranzactii .....X;
- valoare totala tranzactii taxabile pentru care se datoreaza TVA conf. art.126 alin.(4) din Legea nr.571/2003 ..... z lei.

Având in vedere cele constatate mai sus, s-a propus înregistrarea din oficiu, în scopuri de TVA a domnului X, conform prevederilor art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

La Cap.IV "Discuția finală cu contribuabilul", se menționează faptul că domnul X nu a dat curs invitatiilor primite de la organele de inspectie, procedându-se la intocmirea anexelor la raportul de inspectie fiscala fara semnatura de luare la cunostinta, respectiv formularea unui punct de vedere asupra constatariilor si declaratiei pe propria raspundere

**III.** Luând în considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestator și de organele de inspectie fiscala, se rețin următoarele:

**Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe dacă pentru tranzacțiile efectuate în perioada iulie 2009 – decembrie 2010 constând în vânzări de terenuri, persoana fizică X datorează suma ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în condițiile în care a desfășurat**

**operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.**

**În fapt**, în perioada 01.07.2009 – 31.12.2010, persoana fizică X din ... a realizat tranzacții imobiliare constând în vânzarea de terenuri, după cum urmează:

- în anul 2009 - **14 tranzacții** în valoare de ... lei;
- în anul 2010 - **17 tranzacții** în valoare de ... lei.

Organele de inspecție fiscală, în timpul inspecției fiscale, în vederea emiterii Deciziei de impunere nr.../30.09.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr.../30.09.2011, au verificat informațiile transmise de către notarii publici și au analizat documentele puse la dispoziție de contribuabil, Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară și Primăria municipiului ..., constatând următoarele:

Terenul în suprafață totală de ... **mp**, conform Certificatului de urbanism nr.../29.03.2008, **este situat în intravilanul municipiului ..., punct ...**, iar potrivit Planului Urbanistic General, în Unitatea teritorială de referință nr..., subzona Lm – locuințe individuale P, P+1 și funcțiuni complementare, **fără restricții de construire.**

Potrivit Actului de alipire nr.../20.08.2008 și Actului de dezmembrare nr.../17.10.2008, terenul în suprafață totală de ... mp a fost dezmembrat, respectiv parcelat în ... loturi, construcții – locuințe și un lot pentru cale de acces, iar conform Planului Urbanistic General aprobat, pe acest teren se pot construi locuințe individuale în regim de înălțime P+M, P+1.

Terenul în suprafață totală de ... **mp**, conform Certificatului de urbanism nr.../10.06.2008 și Planului Urbanistic General, **este situat în intravilanul municipiului ..., punct ...** și în Unitatea teritorială de referință, subzona Lm - locuințe individuale P+1 și funcțiuni complementare, **fără restricții de construire**, dezmembrat în ... corpuri potrivit Actului de alipire nr.../20.08.2008 și Actului de dezmembrare nr.../11.06.2008, din care:

- suprafața de ... **mp** a fost dezmembrată în ... loturi, conform Certificatului de urbanism nr.../12.05.2010 și a Actului de dezmembrare nr.../03.08.2010;

- suprafața de ... **mp** a fost dezmembrată în 2 loturi, potrivit Actului de dezmembrare nr.../16.07.2008, din care ... **mp** conform Certificatului de urbanism nr.../12.09.2008 și Actului de dezmembrare nr.../19.09.2008, a fost dezmembrat în 2 loturi din care lotul 2 în suprafață de ... **mp** a fost dezmembrat în 3 loturi conform Certificatelor de urbanism nr.../05.05.2011 și nr.../20.04.2010, suprafață care este situată în intravilan, iar conform Planului Urbanistic General este situat în Unitatea teritorială de referință, subzona Lm - locuințe individuale P, P+1.

Terenul în suprafață totală de ... **mp**, conform Certificatului de urbanism nr.../10.06.2008 și Planului Urbanistic General, **este situat în intravilanul municipiului ..., punct ...** și în Unitatea teritorială de referință, subzona Lm - locuințe individuale P, P+1, și funcțiuni complementare, **fără restricții de construire** și lotizat în 3 loturi.

Consiliul Local al municipiului ... a emis Hotărârea nr.../31.01.2008 prin care a fost aprobat **Planul Urbanistic Zonal „LOCUIŢE UNIFAMILIALE – ...”**, beneficiar X care va realiza pe cheltuiala proprie căile de acces și rețelele de utilități necesare și includerea în intravilanul municipiului ... a suprafeței de ... mp teren.

Terenurile care au făcut obiectul tranzacțiilor sunt cuprinse în suprafețele pentru care s-au emis certificatele de urbanism, actele de dezmembrare și actele de alipire sus menționate.

În concluzie, potrivit actelor de alipire și dezmembrare teren, certificatelor de urbanism, s-a constatat că terenurile care au făcut obiectul tranzacțiilor realizate de

domnul X, sunt terenuri situate în intravilanul municipiului ..., în zona fără restricții de construire.

Organele de inspecție fiscală menționează în cuprinsul Deciziei de impunere nr..../30.09.2011 că în data de 08.12.2009 au fost întocmite Procesele verbale nr.9130 și 9131, prin care s-a stabilit că domnul X prin tranzacțiile efectuate în perioada 01.01.2004 – 30.06.2009 a depășit plafonul de TVA, acesta având obligația **să solicite înregistrarea în scopuri TVA potrivit art.153 din Codul Fiscal, în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului, respectiv începând cu luna iulie 2009 pentru toate operațiunile taxabile ulterioare acestei date, conform prevederilor art.152 alin.(6) din Codul Fiscal.**

Întrucât domnul X **nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA la termenele legale**, organele de inspecție fiscală pentru tranzacțiile din perioada iulie 2009 – decembrie 2010 în valoare de ... lei au stabilit taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei deoarece a efectuat tranzacții care intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, în sensul că tranzacțiile efectuate reprezintă activități economice, cu caracter de continuitate, petentul dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Pentru taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii pentru perioada 26.10.2009 – 31.05.2011, în sumă de ... lei.

Potentul nu este de acord cu măsura organelor de inspecție fiscală motivând că vânzarea terenurilor aflate în proprietatea personală și a soției, dintr-un trup mai mare, parcat în parcele mai mici, nu poate fi considerată activitate economică așa cum se prevede la art.127 deoarece vânzările în cauză nu au fost aducătoare de venituri cu caracter de continuitate. Deci, nefiind vorba de o activitate economică, operațiunea în sine nu poate fi privită ca și operațiune economică, în sensul art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și nici nu are calitate de persoană impozabilă conform art.127 alin.(1) din același act normativ.

Potentul consideră de asemenea că raportându-se la dispozițiile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și la normele de aplicare ale acestuia, nici terenurile în cauză nu intră în categoria celor la a căror vânzare se percepe taxa pe valoarea adăugată, ele fiind terenuri agricole. Acestea sunt situate în intravilanul municipiului ..., dar trecerea lor din extravilan în intravilan nu le atrage imediat calificarea de teren constructibil în accepțiunea legii, terenurile păstrându-și categoria de folosință de terenuri agricole. Din punctul de vedere al petentului, terenurile vândute au fost parcele de teren arabil, folosite ca și grădini, fapt pentru care solicită admiterea contestației formulate și anularea obligațiilor suplimentare de plată stabilite prin Decizia de impunere nr..../30.09.2011.

#### **În drept,**

Potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

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

*a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu 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 art.127 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

**“(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.**

**(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”**

**Referitor la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:**

*„ (1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125<sup>^</sup>1 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, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:*

*a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:*

*1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;*

*2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;*

***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 a depășit acest plafon;***

*c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă.”*

În ceea ce privește **sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire**, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(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 aplica 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).*

*(...)*

*(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 accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”

Prevederile art.152 din Codul fiscal sunt completate de pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„62. (2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal.”

Art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

„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.”

Referitor la calculul accesoriilor, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

- la art. 119 alin.(1)

„Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.”

- la art.120 alin.(1)

„(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

După data de 01.07.2010, respectiv după data de 01.10.2010, art.119 și art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, au fost modificate și au următorul cuprins:

- art.119 alin.(1)

„(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 alin.(1) și (7)



„(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.”

**- art.120 alin.(7)**

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

**- art.120<sup>1</sup>**

„Penalități de întârziere

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

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Față de motivele de fapt și de drept invocate mai sus, reținem următoarele:

Conform prevederilor invocate în drept, livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil reprezintă operațiune care nu este scutită de taxă pe valoarea adăugată. Persoana fizică devine persoană impozabilă și trebuie să se înregistreze în scopuri de T.V.A. pentru vânzarea de construcții noi și terenuri construibile, atunci când desfășoară activități de natura exploatarei bunurilor corporale cu consecința realizării de venituri cu caracter de continuitate.

În cazul ce face obiectul prezentului dosar, conform celor enunțate în fapt, în perioada 01.07.2009 – 31.12.2010, domnul X a efectuat un număr de ... de tranzacții imobiliare constând în vânzarea de terenuri situate în intravilanul municipiului .... Valoarea totală a acestor tranzacții a fost de ... lei. Având în vedere că persoana fizică mai efectuase și în anii precedenți tranzacții cu bunuri imobiliare și devenise persoană impozabilă începând cu luna iulie 2009, organele de inspecție fiscală au considerat că pentru tranzacțiile desfășurate în perioada verificată domnul X datorează cu titlu de TVA de plată suma de ... lei.

Având în vedere principiul de baza al sistemului TVA potrivit caruia taxa trebuie să fie neutră, în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu acest principiu, se referă la orice fel de tranzacție indiferent de forma juridică, domnul X prin dobândirea bunurilor și apoi vânzarea acestora a realizat o activitate din exploatarea acestor bunuri imobiliare acționând ca atare, de o natură independentă, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul că a efectuat vânzări repetate de terenuri situate în intravilan.

Astfel, pe cale de consecință, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă, domnul X **a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice** așa cum sunt ele definite în articolele citate mai sus și **a avut calitatea de persoană impozabilă**, cu toate drepturile și

obligățiile care decurg din aceasta, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă, începând cu luna iulie 2009.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit pentru tranzacțiile desfășurate în perioada 01.07.2009 – 31.12.2010 că domnul **X datorează cu titlu de TVA de plată suma de ... lei.**

**În ceea ce privește argumentul contestatorului cu privire la faptul că terenurile vândute nu intră în categoria celor la a căror vânzare se percepe TVA deoarece ele sunt terenuri agricole,** acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece:

- Consiliul Local al municipiului ... a emis Hotărârea nr.... din data de 31.01.2008 prin care a fost aprobat Planul Urbanistic Zonal „LOCUIŢE UNIFAMILIALE – ...”, beneficiar fiind domnul X și a **inclus în intravilanul municipiului ... suprafața de ... mp teren;**

- în certificatele de urbanism emise de Primăria municipiului ..., se precizează că terenurile aflate în proprietatea soților X și Z sunt **situate în intravilanul municipiului ...**, punct ... și în Unitatea teritorială de referință, subzona Lm - locuințe individuale P, P+1, și funcțiuni complementare, **fără restricții de construire.**

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 au stabilit în sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă tranzacțiilor constând în vânzarea de teren intravilan constructibil, fapt pentru care contestația se va **respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în sumă de ... lei.**

**Referitor la accesoriile în sumă de ... lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei, menționăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Având în vedere că în sarcina contestatorului a fost reținut întreg debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, **urmează a se respinge contestația și pentru suma de ... lei**, potrivit principiului de drept accesoriul urmează principalul.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.210, art.216 alin.(1) și art.218 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

## **DECIDE**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de persoana fizică **X din ...** împotriva Deciziei de impunere nr..../30.09.2011 emise de Activitatea de Inspectie Fiscala, pentru suma de **... lei**, reprezentând:

- ... lei – taxă pe valoarea adăugată de plată;
- ... lei – obligații fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Decizia de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunal în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Director executiv,