

DECIZIA nr. 100 din 2012 privind solutionarea
contestatiei formulata de domnul **X**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ...

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr...., completata cu adresa nr...., inregistrate sub nr. ... si nr...., de catre Administratia Finantelor Publice sector 6 cu privire la contestatia formulata de domnul **X** cu domiciliul in Bucuresti,

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 6 sub nr.... il constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., comunicata prin posta in data de **14.11.2011**, prin care s-au stabilit contribuabilului urmatoarele obligatii de plata in suma totala de **... lei**, din care:

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

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul **X**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. In baza raportului de inspectie fiscala nr. ... organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 6 au emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..., prin care au stabilit in sarcina domnului **X**, urmatoarele obligatii de plata:

- ... lei taxa pe valoarea adaugata de plata aferenta perioadei 01.01.2006 - 30.09.2010;
- ... lei dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente, calculate pana la data de 21.10.2011.

II. Prin contestatia formulata domnul **X** solicita reanalizarea si revocarea Deciziei nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., invocand in sustinere urmatoarele argumente:

- nu avea obligatia de a se inregistra ca persoana platitoare de TVA, motiv pentru care solicita anulara incadrarii ca persoana fizica platitoare de TVA pentru lipsa calitatii de persoana platitoare de TVA inainte de 2010, intrucat potrivit art. 127 alin. (2)¹ nu existau norme inainte de 2010 pentru incadrarea ca platitor de TVA;
- tranzactiile efectuate nu au caracter de continuitate, ci unul ocazional intrucat exercitiul fiscal este anual si in consecinta analiza numarului de tranzactii trebuie raportata anual si nu multianual, iar bunurile instrainate au fost folosite pentru scopuri personale;
- in situatia in care persoana fizica **X** s-ar fi inregistrat prin absurd in anul 2006 in scopuri de TVA, potrivit art.160¹ din Codul fiscal, pentru tranzactiile efectuate in anul 2006 cu bunuri de natura

terenurilor de orice fel, se aplicau masuri simplificate, cumparatoarele celor doua terenuri arabile fiind inregistrate ca platitoare de TVA (SC Y SRL si SC Z SRL);

- in mod gresit au fost luate in considerare antecontractele de vanzare-cumparare incheiate in anul 2006, avand in vedere ca exercitiul fiscal este anual, astfel incat antecontractul nr. ... finalizat la 22.02.2007 nu trebuia luat in calcul pentru anul 2006;
- din certificatele de atestare fiscala nr. ... si nr.... eliberate de ANAF-AFP Sector 6, rezulta ca nu are obligatii de plata catre bugetul de stat, pentru anii anteriori datei de 01.01.2011;
- in anul 2007 a instrainat in scop personal doar terenuri arabile. Inspectorii fiscali au considerat terenul situat in ..., Bucuresti, in suprafata de ... mp, nr. cadastral ..., intabulat in Cartea Funciara nr. ..., ca fiind constructibil in baza certificatului de urbanism nr. ... din ... eliberat de Primaria sector 6, cu toate ca la pct.1 Regimul juridic este mentionat faptul ca "imobilul este incadrat la categoria de folosinta arabil". In acest sens, a anexat copia adresei nr. .. emisa de Primaria sector 6 in care se precizeaza ca terenul in cauza era incadrat la data de ... la categoria de folosinta arabil;
- venitul rezultat din tranzactiile imobiliare, a fost incadrat de notarul public in baza art.77¹ din Codul fiscal, iar organul fiscal "le-a incadrat ca activitati economice independente" in mod nelegal, intrucat in opinia contribuabilului, o persoana nu poate avea obligatia de inregistrare in scop de TVA, decat daca are si dreptul de deducere al TVA platita cu privire la acel bun;
- pana la data de 01.01.2010, contribuabilul considera ca nu a avut calitatea de persoana impozabila, intrucat prin O.U.G. nr. 109/13.10.2009 aprobata prin Legea nr. 76/2010 s-a introdus la art. 127 dupa alineatul 2 un nou alineat, respectiv 2¹ care prevede ca situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme;
- incepand cu data de 01.01.2010 norma metodologica la titlul VI pentru art.127 nr.3, vine cu precizari referitoare atat la caracterul de exploatare cat si la continuitatea veniturilor, dand un nou sens ariei ce cuprinde exploatarea bunurilor corporale, prevalandu-se de legislatia europeana pe care o interpreteaza incorect, respectiv: Cazul C-186/89 van Tiem, Cazul C-306/94 Regie dauphinoise, Cazul C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA;
- ANAF nu poate constata existenta caracterului de exploatare si continuitate a veniturilor decat dupa aparitia OUG nr. 109/2009 si a normelor metodologice din HG 1620/2009, intrucat in perioada 2005-2009 nu se regasesc precizari explicitate in Legea nr. 571/2003 sau in normele metodologice din HG 44/2004;
- ANAF nu a precizat in raport la ce articol din lege incadreaza activitatile economice independente pentru care a calculat TVA si nu a specificat modul in care a facut reincadrarea din tranzactie civila in tranzactie comerciala;
- pentru anul 2006 organul fiscal a considerat in mod eronat ca terenurile agricole nu sunt scutite de plata TVA, aducand ca argument solutia Curtii Europene de Justitie pronuntata in cazurile 180/2010 si 181/2010. Contribuabilul sustine ca a efectuat numai tranzactii cu terenuri agricole care in opinia sa nu intra la calculul plafonului de scutire, singura tranzactie efectuata ramasa in anul 2006 fiind un apartament vechi cu valoarea de... euro, deci sub acest plafon, prin urmare incadrarea sa in anul 2006 ca persoana impozabila este eronata;
- in ceea ce priveste TVA deductibila, in opinia contribuabilului, pentru perioadele de pana la 31.12.2007, operatiunile efectuate de acesta sunt scutite de TVA, daca persoana impozabila nu si-a exercitat sau nu ar fi avut dreptul sa-si exercide dreptul de deducere total sau partial al taxei. Contribuabilul sustine ca inspectorii au incadrat activitatea sa ca independenta si economica si l-au inregistrat retroactiv ca platitor de TVA si aveau obligatia sa calculeze si TVA deductibil. De asemenea, sustine ca inspectorii erau obligati de art. 77¹ alin. 4 din Codul fiscal sa foloseasca expertizele Camerei Notarilor Publici pentru evaluarea proprietatilor si a unui cost minim, invocand Cauza C-174/08 NCC Constuction Danmark A/S impotriva Skatteministeriet.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatorului, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la TVA in suma de lei

Cauza supusa solutionarii este daca pentru tranzactiile efectuate în perioada supusa inspectiei fiscale, constand in tranzactii imobiliare, persoana fizica X 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 inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, fara a colecta, a evidentia si a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata.

În fapt, conform constatarilor organelor de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 6 din Raportul de inspectie fiscala nr. ..., in perioada 01.01.2006 - 30.09.2010, domnul X a realizat tranzactii succesive constand in vanzari de bunuri imobile, dupa cum urmeaza:

1. - in anul 2006, 3 tranzactii imobiliare cu constructii si terenuri, din care doua tranzactii cu terenuri si o tranzactie ce a avut ca obiect vanzarea unui apartament, in valoare totala de ... lei.

In data de **01.09.2006**, cifra de afaceri realizata de catre contribuabil a depasit plafonul de scutire de 200.000 lei, prevazut la art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar cifra de afaceri realizata in perioada 01.09.2006 - 31.12.2006 este de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca **in perioada 01.09.2006 - 31.12.2006** valoarea tranzactiilor ce intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata este in suma de ... lei careia ii corespunde **TVA in suma de... lei;**

2. - in anul 2007, 4 tranzactii imobiliare cu terenuri extravilane, din care trei tranzactii cu terenuri agricole si o tranzactie ce a avut ca obiect vanzarea unui teren construibil, in valoare totala de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca **in perioada 01.01.2007 - 31.12.2007** valoarea tranzactiilor ce intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata este in suma de ... lei, careia ii corespunde **TVA in suma de ... lei;**

3. - in anii 2008, 2009 si 2010, a efectuat tranzactii cu terenuri agricole si constructii vechi, precizate in anexa nr. 37 la raportul de inspectie fiscala, operatiuni economice scutite de taxa, intrucat nu se incadreaza la exceptiile prevazute de art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal in vigoare in anul 2008 cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au efectuat inspectia fiscala verificandu-se tranzactiile privind proprietatile imobiliare din patrimoniul personal efectuate in perioada 01.01.2006 - 30.09.2010 in baza documentelor puse la dispozitie de catre contribuabili si de catre birourile notariale la care au fost efectuate aceste tranzactii.

Constatand ca persoana fizica a realizat activitati economice pentru care are calitatea de persoana impozabila, conform art. 125¹ alin. (1) pct. 18, art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) si art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele fiscale au stabilit ca plafonul de scutire a fost depasit in luna iulie 2006, prin realizarea de catre contribuabil a unei cifre de afaceri in suma de ... lei, contribuabilul devenind platitor de TVA incepand cu data de **01.09.2006**, cu perioada fiscala trimestrul calendaristic pentru anul 2006 si luna calendaristica pentru anul 2007, in temeiul art. 152 alin. (1) si alin. (3) si art. 156¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au calculat in sarcina contestatorului TVA colectata in suma de ... lei (... lei pentru perioada 01.09.2006 - 31.12.2006 si ... lei pentru 2007) si dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de ... lei, calculate pana la data de 21.10.2011.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. ..., organele fiscale au emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..., prin care au stabilit in sarcina domnului X, ... lei taxa pe valoarea adaugata de plata si ... lei dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente.

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, in forma aplicabila in perioada **01.01.2006-31.12.2006**:

"(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;
- c) **livrarea bunurilor** sau prestarea serviciilor **este realizata de o persoana impozabila**, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1);
- d) **livrarea bunurilor** sau prestarea serviciilor **sa rezulte din una dintre activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. (2).[...]"

Începând cu **01.01.2007**, prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt similare cu prevederile din perioada 01.01.2006-31.12.2006, citate mai sus, astfel:

"(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)".

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce înseamna ca neîndeplinirea unei singure conditii determina neîncadrarea operatiunilor în 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 în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata** daca cel putin una din conditiile prevazute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinita, asa cum reglementeaza însasi legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), în functie de perioada incidenta operatiunilor în cauza, 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 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila atât în perioada 01.01.2006-31.12.2006, cât si începând cu data de 01.01.2007:

"(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."

În aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 enuntat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct.2 alin.(1), respectiv pct.(3) alin.(1), în functie de perioada incidenta operatiunilor în cauza, 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, pentru anul 2006:

„2. (1) Nu are caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vânzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale.”,

iar, începând cu data de 01.01.2007:

„3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vânzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor în care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.[...]”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operatiuni decat vanzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfasurata are caracter de continuitate.

Astfel, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea bunurilor imobile proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se considera a fi desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile, **exceptie facand situatiile in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.**

Pe cale de consecinta, o persoana fizica reprezinta persoana impozabila in sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata din Codul fiscal, in conditiile in 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.

Asa cum expliciteaza legiuitorul 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.

Totodata, potrivit art.128 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila în perioada 01.01.2006-31.12.2006:

„(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza în numele acestuia.

(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie.”,

iar potrivit aceluasi articol alin.(1), în forma aplicabila începând cu 01.01.2007:

„1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.”

Conform art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila în perioada 01.01.2006-31.12.2006:

*„(1) **Orice persoana impozabila trebuie sa declare începerea, schimbarea si încetarea activitatii sale ca persoana impozabila. Conditii în care persoanele impozabile se înregistreaza ca platitor de taxa pe valoarea adaugata sunt prevazute de legislatia privind înregistrarea fiscala a platitorilor de impozite si taxe.**”,*

iar, în ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale carui prevederi sunt completate de pct.56 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

„56. (1) Regimul special de scutire prevede o scutire de taxa pe valoarea adaugata care opereaza asupra întregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau operatiuni care nu sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.[...]”

Astfel, potrivit alin.(1) al art.152 din Codul fiscal, în forma aplicabila în perioada 01.01.2006-31.12.2006:

„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata persoanele impozabile a caror cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 2 miliarde lei, respectiv 200.000 lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adaugata.”

Totodata, potrivit alin.(3) al art.152 din Codul fiscal, în forma aplicabila în perioada 01.01.2006-31.12.2006:

„(3) Persoanele impozabile, care depasesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatarii depasirii. [...] Pâna la data înregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata.[...]”

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, aplicabile în perioada 01.01.2006-31.12.2006, orice persoana impozabila are obligatia declararii începerii activitatii sale ca persoana impozabila, precum si obligatia înregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal în situatia în care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 200.000 lei, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operând asupra întregii 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 în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru calculul acestui plafon de scutire este constituita din suma fara taxa pe valoarea adaugata a livrarilor de bunuri si prestari de servicii taxabile, incluzand si operatiuni scutite cu drept de deducere.

Totodata, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare în anul 2006, reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata în regim normal.

Astfel, potrivit pct.56 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal:

„(4) În cazul persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

a) în situatia în care abaterea de la prevederile legale se constata înainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa între data la care avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal si data constatarii abaterii. Pe perioada cuprinsa între data constatarii de catre organele fiscale a nerespectarii obligatiei de a solicita înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata si data înregistrarii efective, persoana impozabila aplica regimul special de

scutire prevazut de art. 152 din Codul fiscal, însa **are obligatia de a plati la buget taxa pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii efectuate în aceasta perioada; [...]**”,

iar, potrivit alin.(5) al aceluiasi punct din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal:

„(5) În ambele situatii prevazute la alin. (4), la data înregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, persoana impozabila beneficiaza de dreptul de deducere aferent bunurilor achizitionate, conform art. 145 alin. (11) si (12) din Codul fiscal. Taxa pe valoarea adaugata dedusa se înscrie în primul decont de taxa pe valoarea adaugata depus la organul fiscal.”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situatia în care organele de inspectie fiscala constata neîndeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adaugata** pe care **persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa între data la care avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal si data constatarii abaterii.**

În situatia în care se constata ca persoana în cauza a solicitat cu intarziere atribuirea calitatii de platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, autoritatea fiscala este îndreptatita sa solicite plata taxei pe valoarea adaugata pe perioada scursa între data la care persoana în cauza avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal si data de la care înregistrarea a devenit efectiva.

Pentru operatiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu sunt supuse cotei reduce a taxei pe valoarea adaugata, se aplica 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 modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia, în forma aplicabila în 2006:

„(1) Cota standard a taxei pe valoarea adaugata este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru orice operatiune impozabila care nu este scutita de taxa pe valoarea adaugata sau care nu este supusa cotei reduce a taxei pe valoarea adaugata.”,

iar în forma aplicabila începând cu 01.01.2007:

„(1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce.”

Totodata, 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.

Pana la 01.01.2007 livrarile de constructii sau terenuri nu erau scutite de TVA.

Incepand cu 01.01.2007, potrivit alin. (2) lit. f) al art.141 din Codul fiscal, este scutita de taxa pe valoarea adaugata:

„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, daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

1. teren constructibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei în vigoare.”

Potrivit prevederi legale citate mai sus, este scutita de taxa pe valoarea adaugata livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Totodata, legiuitorul, în cadrul aceluiasi alineat, stipuleaza, ca exceptie, ca persoana impozabila care efectueaza livrarea unui teren constructibil, nu beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata pentru aceasta livrare, daca si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Începând cu data de **01.01.2008**, alin. (2) lit. f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru urmatoarele operatiuni:

„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**. În sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

1. teren constructibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei în vigoare.”

În ceea ce priveste **dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata**, acesta este conditionat de înregistrarea persoanei impozabile ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare în anul 2006, potrivit caruia:

„(3) *Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:*

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila;”,

iar, potrivit art.147¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007:

„(1) **Orice persoana impozabila înregistrata în scopuri de TVA**, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, în aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza în cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri si constructii, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA.

Din Raportul de inspectie fiscala nr. se retin urmatoarele aspecte:

- In perioada **01.01.2006 - 31.12.2006**, persoana fizica X a realizat tranzactii consecutive, constand in vanzari de terenuri si apartament, in baza contractelor de vanzare-cumparare nr. ..., nr. ..., care, la randul lor au avut la baza antecontracte de vanzare-cumparare nr. ... si nr. ... si contractul de vanzare-cumparare nr...., precum si antecontractul de vanzare-cumparare nr. ..., respectiv:

a) terenul in suprafata de .. m.p., numar cadastral ..., situat in Bucuresti, str. ..., sector 6 (contractul nr. ..., ce a avut la baza antecontractul de vanzare-cumparare nr. ...) – în valoare de ... euro (... euro in avans la data de 14.06.2006 + ... euro);

b) terenul in suprafata de ... m.p., numar cadastral ..., situat in Bucuresti, str. ..., sector 6 (contractul nr. ..., ce a avut la baza antecontractul de vanzare-cumparare nr. ...) – in valoare de ... euro (... euro avans la data de 19.10.2006 + ... euro) ;

c) apartamentul nr. ... camere si dependinte in suprafata de ... m.p. (contractul nr. ..., in valoare de ... euro);

d) terenul extravilan agricol in suprafata de ... m.p., numar cadastral ..., situat in comuna ... (antecontractul de vanzare-cumparare nr., la contractul ..., conform caruia a primit in avans suma de ... euro, echivalentul sumei de ... lei).

Din contractele/antecontractele incheiate, rezulta ca domnul X a incasat in lunile iunie 2006 suma de ... euro (... lei), iar in luna iulie 2006 suma de ... euro (... lei) cu depasirea plafonului de scutire, motiv pentru care data la care trebuia solicitata inregistrarea in scopuri de TVA este data de **01.09.2006**.

Valoarea tranzactiilor realizate incepand cu luna septembrie 2006 a fost de ... lei.

- In perioada **01.01.2007 - 31.12.2007**, persoana fizica X a realizat tranzactii consecutive, constand in vanzari de terenuri, dintre care 3 tranzactii cu terenuri agricole si o tranzactie ce a avut ca obiect vanzarea unui teren constructibil (conform certificatului de urbanism nr. ..., anexa nr.39 la raportul de inspectie fiscala), respectiv:

a) terenul extravilan agricol in suprafata de ... m.p., numar cadastral ..., situat in comuna ... (contractul ..., care a avut la baza antecontractul de vanzare-cumparare nr. ... conform caruia a primit in avans suma de... euro, echivalentul sumei de .. lei, in anul 2006), tranzactie ce nu a fost cuprinsa integral in sfera de aplicare a TVA, valoarea tranzactiei fiind diminuata cu suma de .. lei, reprezentand suma primita in avans in anul 2006;

b) **terenul intravilan constructibil** in suprafata de... m.p., numar cadastral ..., situat in Bucuresti, str. ... (contractul nr. ...);

c) terenul extravilan agricol in suprafata de ... m.p., numar cadastral ..., situat in comuna ... (contractul nr.), tranzactie ce nu a fost cuprinsa in sfera de aplicare a TVA;

d) terenul intravilan agricol in suprafata de ... m.p., numar cadastral ..., situat in Bucuresti, str. ... (contractul nr. ...), tranzactie ce nu a fost cuprinsa in sfera de aplicare a TVA.

Valoarea tranzactiei realizate din instrainarea terenului constructibil in anul 2007 este in suma de ... lei. Aceasta valoare a fost diminuata cu suma de ... lei incasata la data incheierii antecontractului de vanzare-cumparare nr. ... in baza caruia a fost incheiat contractul de vanzare - cumparare nr. ... prin care a fost instrainat un teren extravilan agricol.

Intrucat la data incasarii avansului 15.11.2006 tranzactia se incadra in categoria operatiunilor impozabile ce intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, organul fiscal a colectat pentru suma de ... lei, TVA in suma de ... lei. La data de 22.02.2007, data la care s-a efectuat transferul de proprietate, taxa pe valoarea adaugata a fost diminuata cu suma de ... lei, operatiunea economica efectuata incadrandu-se in operatiunile scutite de taxa.

- In anii **2008, 2009 si 2010** persoana fizica X, a efectuat tranzactii cu terenuri agricole si constructii vechi, tranzactii ce nu au fost cuprinse in sfera de aplicare a TVA.

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus in vigoare pe perioada 01.01.2006 – 30.09.2010, se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la stabilirea taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, in conditiile in care persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, ar fi avut obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA, deoarece pana la 1 ianuarie 2007, data aderarii la UE, nu exista

nicio scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie era taxabila daca era realizata de o persoana impozabila.

Dupa data aderarii, respectiv 1 ianuarie 2007, vanzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata, cu **exceptia vanzarilor de terenuri construibile si constructii noi**, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, conform art.152 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006 cu modificarile si completarile ulterioare, **intrucat a depasit plafonul de scutire in luna iulie 2006 (... lei avans iunie + ... lei tranzactie iulie 2006)**, incepand cu data **01.09.2006** contribuabilul avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA, sa aplice taxa pe valoarea adaugata la tranzactiile cu terenuri si constructii si sa indeplineasca toate obligatiile ce decurg din aceasta calitate.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contestarului avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Referitor la calitatea de persoana impozabila si la caracterul de continuitate al operatiunii de vanzare-cumparare a terenurilor:

Motivatia contestatorului precum ca pana la data de 01.01.2010 nu avea obligatia de a se inregistra ca persoana platitoare de TVA, neexistand norme pentru incadrarea ca platitor de TVA, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat prevederea ca orice activitate economica este supusa taxarii exista in legislatia romaneasca inca de la implementarea TVA.

Practic, inca de la 1 iunie 2002, data intrarii in vigoare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, **persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate au avut obligatia sa plateasca TVA.**

Totodata, legislatia in domeniul TVA nu a fost modificata semnificativ din anul 2002, in ce priveste definirea activitatilor economice si a persoanelor impozabile. Inca din 1 iunie 2002, la aparitia Legii nr. 345/2002 privind TVA, persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA, **deoarece pana la 1 ianuarie 2007, data aderarii României la UE, nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie era taxabila daca era realizata de o persoana impozabila.** In ce priveste vânzarea ocazionala de bunuri personale, acestea nu erau in sfera de TVA, la fel ca si in prezent. Legislatia de la data aderarii nu a adus nou decat acea scutire pentru constructii care nu mai sunt noi si pentru terenuri, altele decât cele construibile.

Conform prevederilor anterior invocate ale pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru alte operatiuni decât vânzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfasurata are caracter de continuitate.

In ceea ce priveste definirea notiunilor de activitate economica si persoane impozabile, in cuprinsul normelor date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr.1620/29.12.2009 (pct.3) se regasesc in plus fata de reglementarile existente si elemente directe care pot ghida persoanele raportului de drept fiscal, cu privire la includerea sau nu a operatiunilor privind tranzactiile imobiliare efectuate de persoanele fizice in categoria activitatilor economice pentru care se datoreaza TVA.

De altfel, prin adresa nr. ... a Directiei de legislatie in domeniul TVA din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice se precizeaza:

"Din punct de vedere fiscal, operatiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operatiuni ocazionale.(....)

Daca, de exemplu o persoana fizica, construiește un bloc de locuinte sau de birouri, chiar daca va realiza vânzarea printr-o singura tranzactie, operatiunea nu va putea fi considerata ocazionala, chiar daca în anul respectiv nu va mai efectua alte operatiuni imobiliare, întrucât activitatea sa economica se considera a fi începuta în momentul în care a angajat costuri pentru investitia respectiva. (...)

In general, daca o persoana fizica realizeaza in cursul unui an calendaristic mai mult de o operatiune imobiliara constand in vanzari de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, devine impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA, conform art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal.”

Astfel in perioada iunie 2002 (data intrarii in viogare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata) - 31.12.2006, orice operatiune de livrare a bunurilor imobile efectuate de catre persoane impozabile, erau operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata. In aceste conditii persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA si sa plateasca TVA.

Caracterul de continuitate este dat de existenta contractelor succesive de vanzare a acestora (terenurilor), caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile. In situatia in care persoana fizica vinde succesiv bunuri imobile si obtine continuu venituri din astfel de activitati, veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii.

Cu alte cuvinte, quantumul si repetabilitatea tranzactiilor derulate care genereaza venituri din transferul tranzactiilor imobiliare determina caracterul de continuitate al veniturilor obtinute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

Conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, in perioada 01.01.2006-30.09.2010, persoana fizica X, a realizat tranzactii constând în vânzarea de terenuri si imobile, fapt necontestat de acesta, ceea ce conduce la concluzia ca operatiunile realizate de acesta nu sunt ocazionale, intentia sa de a desfasura activitati economice in scopul obtinerii de venituri fiind evidenta.

De altfel, asa cum rezulta din documentele existente la dosarul contestatiei, contribuabilul a realizat achizitii succesive de terenuri ce au fost ulterior vandute. Spre exemplu:

- terenul in suprafata de ... m.p. situat in Bucuresti, str. ..., sector 6, a fost achizitionat la data de **13.04.2006**, conform contractului de vanzare – cumparare autentificat sub nr... si vandut la data de **04.07.2006** conform contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr....;
- terenul in suprafata de ... m.p. situat in Bucuresti, str. ..., sector 6, a fost achizitionat la data de **06.10.2006**, conform contractului de vanzare – cumparare autentificat sub nr.... si vandut la data de **27.10.2006** conform contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr....;
- apartamentul nr. ..., situat in Bucuresti, str. ... a fost achizitionat la data de **18.07.2006**, conform contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. ... si vandut la data de **27.10.2006**, conform contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr.....;
- terenurile care au facut obiectul vanzarilor incepand cu anul 2007 au fost parcelate intr-un numar de 21 de loturi la data de **18.01.2007** dintr-un lot de ... m.p. achizitionat conform contractului de vanzare cumparare nr.... si vandute loturile prin contractele de vanzare cumparare nr. ..., ..., ..., ..;

- terenul in suprafata de ... m.p. situat in Bucuresti, str. ... a fost achizitionat la data de **22.01.2007**, conform contractului de vanzare – cumparare autentificat sub nr.... si vandut la data de **05.07.2007** conform contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr....;
- terenul in suprafata de ... m.p. situat in .., a fost achizitionat la data de **15.02.2006**, conform contractului de vanzare – cumparare autentificat sub nr.... si vandut conform contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr....;
- cota de ¼ din imobilele situate in localitatea ... si in localitatea ... a fost achizitionat la data de **14.12.2007** conform incheierii nr.... si vanduta la data de **11.03.2008** conform contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, invederand totodata dispozitiile pct. 66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora: *„activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul în care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, iar intentia persoanei trebuie apreciata în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta începe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice”* si analizând operatiunile efectuate în perioada 01.01.2006-30.09.2010 de catre contestatar, respectiv tranzactionarea de terenuri/imobile, rezulta ca **acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurând astfel activitati economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

Pe cale de consecinta, persoana fizica X, prin operatiunile pe care le-a desfasurat in aceasta perioada a avut **calitate de persoana impozabila**, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, având ca prima obligatie declararea începerii activitatii sale ca persoana impozabila.

Prin urmare, avand in vedere ca persoana fizica X are calitate de persoana impozabila inca din anul 2006, desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, constand in vanzarea de terenuri/imobile, rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestatar intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevazute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, respectiv inregistrarea in scopuri de TVA, in conditiile in care depaseste plafonul de scutire de 2 miliarde lei/200.000 lei.

2. Referitor la argumentul ca pentru terenurile instrainate in anul 2006 catre SC Y SRL si SC Z SRL - ambele inregistrate ca platitoare de TVA, nu rezulta TVA de plata catre bugetul de stat, intrucat potrivit art.160¹ din Codul fiscal, pentru tranzactiile efectuate in anul 2006 cu bunuri de natura terenurilor de orice fel, se aplicau masuri simplificate:

Potrivit art.160¹ din Codul fiscal in vigoare in anul 2006:

*“(1) Furnizorii si beneficiarii bunurilor prevazute la alin. (2) au obligatia sa aplice masurile de simplificare prevazute de prezentul articol. **Conditia obligatorie pentru aplicarea masurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât si beneficiarul sa fie înregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata.***

(2) Bunurile pentru care se aplica masurile simplificate sunt:

a) deseurile si resturile de metale feroase si neferoase, precum si materiile prime secundare rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deseurilor industriale reciclabile, republicata, cu modificarile ulterioare;

b) terenurile de orice fel;

c) *cladirile de orice fel sau parti de cladire. Este considerata cladire orice constructie legata nemijlocit de sol;*

d) *materialul lemnos. Prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se vor nominaliza bunurile care se încadreaza în categoria materialului lemnos;(...)"*

Potrivit prevederilor legale sus mentionate, rezulta ca nu ii este aplicabil mecanismul taxarii inverse, avand in vedere ca, potrivit art. 160¹ alin. 1 din Codul fiscal, conditia obligatorie pentru aplicarea masurilor simplificate este ca furnizorul si beneficiarul sa fie inregistrati in scopuri de TVA, conform art.153 din Codul fiscal, conditie ce nu este indeplinita in speta, intrucat contestatorul nu era inregistrat la organele fiscale in scop de TVA, pentru a putea beneficia de taxarea inversa.

3. Referitor la faptul ca au fost luate in considerare in mod gresit antecontractele de vanzare-cumparare incheiate in anul 2006, iar antecontractul nr. ... finalizat la 22.02.2007 nu trebuia luat in calcul pentru anul 2006:

In anul 2006, incepand cu luna septembrie 2006, valoarea tranzactiilor luate in calcul la stabilirea bazei impozabile a TVA a fost de ... lei, tranzactii constand in vanzari de terenuri si apartament, in baza contractelor de vanzare-cumparare nr. ..., nr. ..., care, la randul lor au avut la baza antecontracte de vanzare-cumparare nr. ... si nr. ... si contractul de vanzare-cumparare nr....., precum si antecontractul de vanzare-cumparare nr. ... finalizat in anul 2007 prin contractul de vanzare-cumparare nr.....

In contractul de vanzare cumparare nr. ... se precizeaza faptul ca suma de ... euro, echivalentul sumei de ... lei a fost primit de vanzator la data incheierii antecontractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.

Potrivit art.134 din Codul fiscal, in vigoare in anul 2006:

“(1) Faptul generator al taxei reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adaugata devine exigibila atunci când autoritatea fiscala devine îndreptatita, în baza legii, la un moment dat, sa solicite taxa pe valoarea adaugata de la platitorii taxei, chiar daca plata acesteia este stabilita prin lege la o alta data.

(3) Faptul generator al taxei intervine si taxa devine exigibila, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu exceptiile prevazute în prezentul titlu.

(...)

(5) **Exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata** este anticipata faptului generator si **intervine:**

a) la data la care este emisa o factura fiscala, înainte livrării de bunuri sau a prestării de servicii;

b) **la data încasării avansului, în cazul în care se încaseaza avansuri înainte livrării de bunuri sau a prestării de servicii.** Se excepteaza de la aceasta prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor si a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, si orice avansuri încasate pentru operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei. **Prin avansuri se înțelege încasarea partiala sau integrala a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înainte livrării, respectiv a prestării.”**

Prin urmare, potrivit dispozitiilor legale sus-citate, in situatia in care se incaseaza avansuri inainte de data efectuării livrării sau prestării serviciilor, exigibilitatea taxei intervine la data incasării avansurilor. Din acest motiv, pentru livrările de bunuri imobile la care s-au incasat avansuri in anul 2006 ce se incadrau in categoria operatiunilor impozabile ce intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, se colecteaza TVA pentru valoarea avansurilor incasate pana la data de 31

decembrie 2006, drept pentru care servește și la calculul cifrei de afaceri pentru aplicarea art.152 alin. (2) din Codul fiscal.

Intrucât la data încasării avansului, 15.11.2006, tranzacția se încadrează în categoria operațiunilor impozabile ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, rezultă că în mod legal organul fiscal a colectat pentru suma de ... lei, TVA în valoare de ... lei.

Mai mult, se reține că la data la care s-a efectuat transferul de proprietate, 22.02.2007, taxa pe valoarea adăugată a fost diminuată cu suma de ... lei, operațiunea efectuată încadrându-se la operațiuni scutite de taxă.

4. Referitor la susținerea contestatarului precum că terenul înstrăinat în anul 2007, situat în București, str. ..., a fost încadrat eronat de organul fiscal în categoria teren intravilan construibil:

In anul 2007, valoarea tranzacției luată în calcul la stabilirea bazei impozabile a TVA a fost de ... lei, tranzacție constând în vânzarea terenului situat în ..., București, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. Pentru suma de ... lei organul fiscal a colectat TVA în suma de ... lei, suma ce a fost diminuată cu TVA colectată în anul 2006 în valoare de ... lei, aferenta sumei de ... lei încasată la data încheierii antecontractului de vânzare-cumpărare nr. ... în baza căruia a fost încheiat contractul de vânzare - cumpărare nr. ... prin care a fost înstrăinat un teren extravilan agricol.

Prin contestația formulată domnul X susține că terenul înstrăinat în anul 2007, situat în București, str. ... nu era construibil la data vânzării.

In drept, potrivit art. 140 și art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2007:

"Art. 140. - (1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse".

"Art. 141. - (2) **Urmatoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:**

(...)

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

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

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația să au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxă, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;"

Având în vedere că încadrarea terenurilor din punct de vedere al scutirii sau al exceptării de la scutire în materie de TVA face trimitere la "legislația în materie", în speță sunt incidente și prevederile Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările ulterioare și ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005, potrivit cărora:

Legea nr. 50/1991

"Art. 2. - Autorizatia de construire constituie *actul final de autoritate* al administratiei publice locale *pe baza căruia este permisă executarea lucrărilor de construcții* corespunzător măsurilor prevăzute de lege referitoare la amplasarea, conceperea, realizarea, exploatarea si postutilizarea constructiilor ".

"Art. 6. - (1) **Certificatul de urbanism este actul de informare** prin care autoritatile prevazute la art. 4, in conformitate cu prevederile planurilor urbanistice si ale regulamentelor aferente acestora ori ale planurilor de amenajare a teritoriului, dupa caz, avizate si aprobate potrivit legii, **fac cunoscute solicitantului elementele privind regimul juridic, economic si tehnic al terenurilor si constructiilor existente la data solicitarii si stabilesc cerintele urbanistice care urmeaza sa fie indeplinite in functie de specificul amplasamentului, precum si lista cuprinzand avizele si acordurile legale, necesare in vederea autorizarii.**

(5) **Certificatul de urbanism nu confera dreptul de a executa lucrari de constructii".**

"Art. 23. - (1) Intravilanul localitatilor se stabileste prin planurile generale de urbanism - PUG -, aprobate potrivit legii.

(2) Ulterior aprobarii Planului General de Urbanism - PUG - pot fi introduse in intravilanul localitatilor si unele terenuri din extravilan, numai in conditii temeinic fundamentate pe baza de planuri urbanistice zonale - PUZ -, aprobate potrivit legii.

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

"Anexa nr. 2 - Definitia unor termeni de specialitate utilizati in cuprinsul legii

• Intravilanul localitatii

Teritoriul care constituie o localitate se determina prin Planul urbanistic general (PUG) si cuprinde **ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fara constructii, organizate si delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate in circuitul agricol sau avand o alta destinatie, inaintul caruia este permisa realizarea de constructii, in conditiile legii".**

Norme metodologice aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005

"Art. 31 - Redactarea certificatului de urbanism

(2) Certificatul de urbanism solicitat in vederea realizarii unor lucrari de constructii se redacteaza facandu-se specificarile necesare privind:

a) **regimul juridic, economic si tehnic al imobilului;**

b) **incadrarea/neincadrarea lucrarilor in prevederile documentatiilor de urbanism si/sau de amenajare a teritoriului aprobate;**

c) nominalizarea avizelor si acordurilor care trebuie sa insoteasca proiectul de autorizare, atat cele care se obtin pe plan local de catre emitentul autorizatiei de construire, in vederea emiterii acordului unic, cat si cele care urmeaza sa se obtina pe plan central prin grija solicitantului;

d) necesitatea intocmirii, dupa caz, a unor documentatii de urbanism suplimentare, de tip P.U.Z. sau P.U.D., care sa justifice solutia urbanistica propusa, sau sa modifice reglementarile urbanistice existente pentru zona de amplasament, dupa caz, in conformitate cu prevederile art. 28 alin. (3), cu indicarea elementelor tematice care urmeaza a fi rezolvate prin acestea.

(3) **In Certificatul de urbanism se inscriu informatiile cunoscute de emitent la data emiterii extrase din documentatiile de urbanism** si din regulamentele de urbanism aferente, avizate si aprobate potrivit legii, sau in lipsa acestora din Regulamentul general de Urbanism - RGU - aprobat prin Hotararea Guvernului nr. 525/1996, republicata, privind regimul juridic, economic si tehnic al imobilului - teren si/sau constructii -, dupa cum urmeaza:

a) *Regimul juridic:*

1. situarea imobilului in intravilan sau in afara acestuia;

2. natura proprietatii sau titlul asupra imobilului;
3. servitutile care greveaza asupra imobilului, dreptul de preemtiune, zona de utilitate publica;
4. includerea imobilului in listele monumentelor istorice si/sau ale naturii ori in zona de protectie a acestora, dupa caz.

b) Regimul economic:

1. folosinta actuala;

2. destinatia stabilita prin planurile de urbanism si de amenajare a teritoriului aprobate;

3. reglementari ale administratiei publice centrale si/sau locale cu privire la obligatiile fiscale ale investitorului;

4. alte prevederi rezultate din hotararile consiliului local sau judetean cu privire la zona in care se afla imobilul.

c) Regimul tehnic:

1. *informatii extrase din documentatiile de urbanism, inclusiv din regulamentele de urbanism aferente, ori din planurile de amenajare a teritoriului, dupa caz, precum si restrictiile impuse, in situatia in care asupra imobilului este instituit un **regim urbanistic special (zona protejata, interdictii temporare sau definitive de construire)**; in functie de complexitatea si de volumul informatiilor, acestea se vor putea prezenta si intr-o anexa la certificatul de urbanism (cu mentiunea expresa ca aceasta face parte integranta din certificatul de urbanism);*

2. obligatii/constrangeri de natura urbanistica ce vor fi avute in vedere la proiectarea investitiei: [...]

(4) In vederea incadrarii investitiei in regulile urbanistice aprobate, certificatului de urbanism i se anexeaza planul cadastral sau topografic in conformitate cu prevederile art. 15 alin. (1), pe care emitentul are obligatia de a marca limitele edificabilului, retragerile obligatorii si alte elemente extrase din documentatiile de urbanism, pentru a fi respectate in proiectarea investitiei.

(7) Emitentul certificatului de urbanism are obligatia de a inscrie in rubrica rezervata scopul utilizarii actului, in conformitate cu declaratia solicitantului.

(9) Certificatul de urbanism se completeaza, in functie de scopul pentru care a fost solicitat, dupa cum urmeaza:

a) pentru operatiuni notariale privind circulatia imobiliara, precum si in situatia in care scopul declarat este de executie de lucrari de constructii, formularul se completeaza pana la pct. 3 inclusiv;

b) pentru situatia in care scopul declarat este realizarea de lucrari de constructii se completeaza in totalitate;

c) pentru cereri in justitie se va completa in functie de cerintele acestora".

"Art. 57. - Terenuri pentru constructii

(1) Prin imobil, in conformitate cu prevederile Legii, se intelege teren si/sau constructii.

(2) Terenurile pentru constructii sunt cuprinse in intravilanul localitatilor si, in functie de destinatie si utilizare, pot fi:

a) terenuri ocupate - terenurile cu constructii de orice fel (supraterane ori subterane), clasificate potrivit legii, inclusiv amenajarile aferente;

b) **terenuri libere - terenurile fara constructii, de orice fel (supraterane ori subterane), inclusiv amenajarile aferente;**

c) **terenuri aparent libere - terenurile fara cladiri**, asigurand functiuni urbane de interes public stabilite si executate in baza prevederilor documentatiilor urbanistice legal aprobate (spatiile verzi si de protectie, locuri de joaca pentru copii, trasee ale retelelor tehnico-edilitare subterane - inclusiv zonele de protectie aferente -, rezerve pentru largirea ori modernizarea cailor de comunicatie etc.).

(3) **Autorizarea executarii lucrarilor de constructii de orice fel pe terenurile descrise la alin. (2), este permisa numai in stricta corelare cu respectarea functiunilor stabilite prin prevederile documentatiilor de urbanism avizate si aprobate, potrivit legii**".

Totodata, in materia amenajarii teritoriului sunt incidente si prevederile Legii nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului si urbanismul, cu modificarile ulterioare:

"Art. 28. - Aplicarea documentatiilor de amenajare a teritoriului si de urbanism aprobate se asigura prin eliberarea certificatului de urbanism".

"Art. 29. - (1) **Certificatul de urbanism este actul de informare cu caracter obligatoriu prin care autoritatea administratiei publice judetene sau locale face cunoscute regimul juridic, economic si tehnic al imobilelor si conditiile necesare in vederea realizarii unor investitii, tranzactii imobiliare ori a altor operatiuni imobiliare, potrivit legii.**

(2) Eliberarea certificatului de urbanism este obligatorie pentru adjudecarea prin licitatie a lucrarilor de proiectare si de executie a lucrarilor publice si pentru legalizarea actelor de instrainare, partajare sau comasare a bunurilor imobile. In *cazul vanzarii sau cumpararii de imobile certificatul de urbanism cuprinde informatii privind consecintele urbanistice ale operatiunii juridice*, solicitarea certificatului de urbanism fiind in acest caz facultativa.

(3) Certificatul de urbanism se elibereaza la cererea oricarui solicitant, persoana fizica sau juridica, care poate fi interesat in cunoasterea datelor si a reglementarilor carora îi este supus respectivul bun imobil".

"Art. 30. - **Pentru aceeasi parcela se pot elibera mai multe certificate de urbanism, dar continutul acestora, bazat pe documentatiile de amenajare a teritoriului si de urbanism, si celelalte reglementari in domeniu trebuie sa fie aceleasi pentru toti solicitantii.** In acest scop nu este necesara solicitarea actului de proprietate asupra imobilului, in vederea emiterii certificatului de urbanism".

"Art. 44. - (1) Documentatiile de urbanism se refera la localitatile urbane si rurale si reglementeaza utilizarea terenurilor si conditiile de ocupare a acestora cu constructii".

"Art. 45. - **Documentatiile de urbanism sunt urmatoarele:**

- a) Planul urbanistic general si regulamentul local aferent acestuia;
- b) **Planul urbanistic zonal** si regulamentul local aferent acestuia;
- c) Planul urbanistic de detaliu".

"Art. 47. - (1) **Planul urbanistic zonal are caracter de reglementare specifica detaliata** si asigura corelarea dezvoltarii urbanistice complexe cu prevederile Planului urbanistic general a unei zone delimitate din teritoriul localitatii.

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

- a) organizarea retelei stradale;
- b) organizarea arhitectural-urbanistica in functie de caracteristicile structurii urbane;
- c) **modul de utilizare a terenurilor;**
- d) dezvoltarea infrastructurii edilitare;
- e) statutul juridic si circulatia terenurilor;
- f) protejarea monumentelor istorice si servituti in zonele de protectie ale acestora".

"Art. 49. - (3) **Dupa aprobare Planul urbanistic general, Planul urbanistic zonal si Planul urbanistic de detaliu impreuna cu regulamentele locale de urbanism aferente sunt opozabile in justitie**".

Astfel, potrivit dispozitiilor legale sus-citate, livrarea terenurilor este o operatiune scutita de TVA fara drept de deducere, cu exceptia terenurilor construibile, caz in care persoana impozabila care realizeaza operatiunea este obligata, fara nicio derogare, sa aplice taxarea. Calificarea unui teren drept teren construibil se face la momentul vanzarii, pe baza informatiilor obligatorii reiesite

*din **certificatul de urbanism** eliberat de autoritatile administratiei publice locale la solicitarea persoanelor interesate. In lipsa certificatului de urbanism, care nu se elibereaza decat la cerere, **informatiile privind regimul economic al terenurilor, inclusiv in ceea ce priveste destinatia si utilizarea lor, rezulta din documentatiile de urbanism, aprobate in conditiile legii.***

Faptul ca terenul avea categoria de folosinta "arabil" si se afla in circuitul agricol nu inseamna ca ele nu puteau fi destinate construirii, dovada fiind art. 23 alin. 3 din Legea nr. 50/1991, care prevede expresis verbis "**terenurile destinate construirii se scot din circuitul agricol**".

Sustinerile contestatorului privind incadrarea terenului in "construibile" sau "neconstruibile" in baza categoriei de folosinta in care erau incadrate terenurile la momentul tranzactiei si nu in functie de destinatia stabilita prin documentele urbanistice sunt neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere motivele ce succed:

Conform Certificatului de urbanism nr.... eliberat pentru terenul situat in ... Bucuresti, punctul 2 Regimul economic, precizeaza:

"Destinatia: L1a - subzona locuintelor individuale si colective mici cu maxim P+2 niveluri situate in afara perimetrelor de protectie M3-subzona mixta cu cladiri avand regimul de construire continuu sau discontinuu si inaltimi maxime de P+4 nivele conform PUZ Coordonator sector 6 aprobat cu HCGMB nr.

*Se solicita certificatul de urbanism pentru: **constructii si scoatere din circuitul agricol**".*

De asemenea, pentru exceptia instituita de art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, legiuitorul a definit in mod expres **terenul constructibil** ca fiind "orice teren amenajat sau neamenajat, **pe care se pot executa constructii**, conform legislatiei in vigoare", de unde reiese ca legiuitorul *nu a avut in vedere modalitatea concreta de utilizare a terenului la momentul realizarii tranzactiei (folosinta existenta)*, ci modalitatile posibile de utilizare permise de reglementarile urbanistice in vigoare la momentul realizarii tranzactiei, respectiv **destinatia permisa a terenurilor in scopul executarii de constructii, stabilita prin documentatiile de urbanism aprobate**. Daca legiuitorul ar fi avut in vedere folosinta existenta a terenurilor din momentul realizarii tranzactiilor, asa cum sustine contestatorul, n-ar mai fi folosit expresia "se pot executa" in definirea terenurilor construibile, ci s-ar fi referit direct la categoria de folosinta a terenurilor din momentul realizarii tranzactiilor.

Totodata, interpretarea contestatorului in sensul ca terenul devenea constructibil dupa scoaterea lui din circuitul agricol este pur subiectiva intrucat *aceasta operatiune vizeaza numai o etapa din procesul de autorizare a executarii lucrarilor de constructii*, la care se adauga cele referitoare la obtinerea avizelor, documentatiilor, studiilor si altor documente suplimentare necesare eliberarii autorizatiei de construire. *Or, daca legiuitorul ar fi urmarit incadrarea in categoria "construibile" doar a terenurilor pentru care s-au indeplinit toate formalitatile si s-au obtinut toate avizele necesare eliberarii autorizatiei de construire ca act final de autoritate in baza caruia se pot executa constructiile, atunci ar fi folosit sintagma "pe care sunt autorizate lucrari de constructii" in locul celei de "pe care se pot executa constructii" continuta de textul actului normativ.*

In al doilea rand, faptul ca cele doua notiuni "categorie de folosinta" si "destinatie" nu se suprapun reiese chiar din modul de redactare a certificatului de urbanism, *unde la regimul economic se inscrie atat folosinta actuala, cat si **destinatia stabilita prin planurile de urbanism*** si de amenajare a teritoriului aprobate, dupa cum este prevazut expres la art. 31 alin. (3) lit. b) pct. 1 si pct. 2 din Normele metodologice aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005. Acest lucru reiese, de altfel, si din certificatul de urbanism existente pentru terenul in discutie, din care rezulta ca

"folosinta actuala " a terenului este "arabil", iar "**folosinta propusa**", **adica destinatia** este "constructii".

Relevante in acest sens si urmatoarele dispozitii legale:

Regulamentul general de urbanism, aprobat prin H.G. nr. 525/1996, republicata:

"Art. 1 –Rolul regulamentului general de urbanism

(1) *Regulamentul general de urbanism reprezintă sistemul unitar de norme tehnice si juridice care stă la baza elaborării planurilor de amenajare a teritoriului, planurilor urbanistice, precum si a regulamentelor locale de urbanism.*

(2) *Regulamentul general de urbanism stabileste, în aplicarea legii, regulile de ocupare a terenurilor si de amplasare a constructiilor si a amenajărilor aferente acestora.*

(3) *Planurile de amenajare a teritoriului sau, după caz, planurile urbanistice si regulamentele locale de urbanism cuprind norme obligatorii pentru autorizarea executării constructiilor "*

"Art. 4. – Terenuri agricole din intravilan

(1) *Autorizarea executării constructiilor pe **terenurile agricole din intravilan este permisă pentru toate tipurile de constructii si amenajări specifice localităților, cu respectarea conditiilor impuse de lege si de prezentul regulament. [...]***"

"Art. 37. - **Destinatia unui teren sau a unei constructii**

În sensul prezentului regulament, **prin destinatia unui teren sau a unei constructii se înțelege modul de utilizare a acestora, conform functiunii prevăzute în reglementările cuprinse în planurile de urbanism si de amenajare a teritoriului, aprobate conform legii "**

Normele tehnice pentru introducerea cadastrului general, aprobate prin O.M.A.P. nr. 534/2001, cu modificarile ulterioare:

"7. Criteriile de împărțire a terenurilor după destinatii

7.1. Prevederi generale

7.1.1. *Terenurile de orice fel care apartin persoanelor fizice si juridice, indiferent de titlurile pe baza cărora sunt detinute, se împart **pe destinatii conform prevederilor legale.***

7.2. Terenurile cu destinatie agricolă

7.3. Terenurile cu destinatie forestieră

7.4. Terenurile aflate permanent sub ape

7.5. Terenurile din intravilan

7.5.1. ***În această categorie se includ toate terenurile, indiferent de categoria de folosință, situate în perimetrul localităților urbane si rurale, ca urmare a stabilirii limitei de hotar a intravilanului, conform legislatiei în vigoare.***

7.6. Terenurile cu destinatie specială

8. **Criteriile de clasificare si identificare a categoriilor de folosință a terenurilor si a constructiilor**

8.1. Prevederi generale

8.1.1. *Categoria de folosință a terenului, individualizată printr-un cod, este unul dintre attributele parcelei. Evidentierea la partea tehnică a cadastrului general a categoriei de folosință alături de celelalte attribute este necesară atât pentru întocmirea cărții funciare, cât si pentru stabilirea sarcinilor fiscale care grevează imobilele. În cadastrul general nu se înregistrează subcategorii de folosință.*

8.1.2. ***Fiecare dintre cele 5 destinatii ale terenurilor poate avea categorii de folosință predominante**, care ocupă suprafata majoritară, si categorii de folosință care ocupă un procent mai mic. De exemplu, în grupa terenurilor cu destinatie agricolă categoriile de folosință predominante*

sunt: arabilul, viile, livezile, fânetele si pășunile, dar un procent mai mic îl ocupă si constructiile, apele etc. Tot astfel, în intravilane, în afară de categoria de folosință curti-constructii, care este predominantă în cadrul destinatiei, se includ si alte categorii de folosință care ocupă suprafete mai mici, cum ar fi: arabil, livezi, ape etc. ".

Astfel, din reglementarile legale anterior citate rezulta ca notiunile de "categorie de folosinta" si "destinatie" nu se suprapun, legislatia in domeniul urbanismului si al autorizarii constructiilor operand cu notiunea de "destinatie", iar legislatia in domeniul cadastrului si publicitatii imobiliare operand cu notiunea de "categorie de folosinta". *Cum definitia terenului constructibil are in vedere terenurile "pe care se pot executa constructii conform legislatiei in vigoare" rezulta ca aplicabile sunt definitiile utilizate de legislatia in domeniul urbanismului si al autorizarii constructiilor, de unde rezulta ca prin destinatia unui teren "se **înțelege modul de utilizare a acestora, conform functiunii prevăzute în reglementările cuprinse în planurile de urbanism si de amenajare a teritoriului, aprobate conform legii** "*.

Prin urmare, *simpul fapt ca terenul figura in evidentele cadastrale drept teren agricol intravilan nu denota ca terenul nu era constructibil intrucat regimul economic al acestuia fusese stabilit printr-un plan urbanistic zonal, **operatiunea de scoatere din circuitul agricol fiind o consecinta a stabilirii regimului constructibil atribuit terenului si nu o preconditionie pentru stabilirea unui asemenea regim.***

5. Referitor la posibilitatea deducerii TVA:

Având în vedere ca **orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata**, respectiv înregistrata în scopuri de TVA, are toate drepturile si obligatiile ce decurg din legislatia referitoare la taxa pe valoarea adaugata, respectiv are obligatia sa colecteze si sa plateasca taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor de bunuri taxabile, dar are si dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate activitatii sale economice si având în vedere faptul ca persoana fizica X, asa cum s-a retinut mai sus, nu s-a înregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, aceasta fiind *conditio sine qua non* pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, astfel, prin neîndeplinirea acestei conditii necesare, esentiale, contribuabilul este decazut din drepturile conferite de aceasta, privind deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata, pâna la înregistrarea sa ca persoana impozabila în scopuri de TVA.

În ceea ce priveste obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare realizate de persoanele fizice în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, se retine ca, **pâna la data de 01.01.2007, nu exista nicio scutire de TVA pentru vânzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie fiind taxabila daca era realizata de o persoana impozabila. Începând cu 01.01.2007**, legislatia în domeniul taxei pe valoarea adaugata privind tranzactiile imobiliare este modificata, în sensul ca sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de constructii care nu mai sunt noi si terenuri, altele decât cele constructibile. Astfel, vânzarile de constructii noi sau parti ale acestora si terenurile constructibile, prin exceptie, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, cu mentiunea ca numai în anul 2007, aceste prevederi sunt conditionate de faptul ca livrarile respective sunt efectuate de o persoana impozabila care si-a exercitat ori **ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere** total sau partial a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia, transformarea sau construirea de imobile.

Prin urmare, tranzactia imobiliara constand in vanzarea unui teren constructibil realizata in anul 2007 de contribuabil este operatiune taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, acesta având obligatia sa colecteze si sa plateasca la buget taxa pe valoarea adaugata pe care ar fi

trebuie să o colecteze pentru această livrare, întrucât printr-o interpretare *per a contrario*, prevederile referitoare la scutirea de taxă pe valoarea adăugată nu se aplică, deoarece *persoana impozabilă X* în anul 2007, **nu a avut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată** pentru achiziția de terenuri, **nefiind înregistrată ca platitor de taxă pe valoarea adăugată**.

Mai mult, prin invocarea inexistenței dreptului de deducere a taxei, acesta da o interpretare diferită prevederilor legale, în fapt, în atare situație, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată fiind condiționată de valorificarea unui alt drept care, așa cum s-a reținut mai sus, nu a luat naștere, urmare a nerespectării de către persoana fizică X a obligației de a se înregistra ca platitor de taxă pe valoarea adăugată.

Până la data finalizării inspecției fiscale, contribuabilul nu a solicitat organelor teritoriale competente înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și nu a făcut dovada că a evidențiat TVA colectată și TVA deductibilă, în jurnalele de vânzări și cumpărări, în decontul de taxă pe valoarea adăugată și că efectuat virarea taxei către bugetul de stat potrivit prevederilor legale.

6. Cu privire la argumentul contestatorului referitor la faptul că încadrarea operațiunilor de vânzare imobile proprietate personală în sfera de aplicare a TVA, este în contradicție cu prevederile art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației intrucât:

Art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, reglementează impozitul datorat de contribuabil, respectiv persoana fizică careia îi revine obligația de plată a impozitului, la transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, obligația calculării și încasării impozitului revenind notarului public.

Prin urmare acest articol nu face referire și nu exclude obligația de înregistrare în scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectuează tranzacții cu bunuri imobile din patrimoniul personal, obligație care revine persoanei fizice X având în vedere că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel de activități economice și devenind persoana impozabilă din perspectiva TVA, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

7. Cu privire la argumentul contestatorului referitor la faptul că vânzarea-cumpărarea de imobile este o operațiune civilă și nu comercială, se reține:

Din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării unui bun imobil este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, indiferent dacă aceste tranzacții indeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale (Codul familiei, Codul civil). Drept pentru care, tranzacțiile efectuate de contestator (vânzarea de bunuri imobile), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

Se reține că, indiferent de calificarea tranzacțiilor din Codul Civil, în materia fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reincadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic propriu-zis al acestora, după cum prevăd dispozițiile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, potrivit art. 1 alin. (3) din același act normativ, **“în materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”**

8. Cu privire la argumentul contestatorului referitor la faptul ca ANAF nu poate constata existenta caracterului de exploatare si continuitate a veniturilor decat dupa aparitia OUG nr. 109/2009 si a normelor metodologice din HG 1620/2009, intrucat in perioada 2005-2009 nu se regasesc precizari explicitate in Legea nr. 571/2003 sau in normele metodologice din HG 44/2004, se retine:

Acest argument nu poate fi retinut în solutionarea favorabila a cauzei având în vedere ca în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanta cu principiul de baza al sistemului de TVA potrivit caruia taxa trebuie sa fie neutra, se refera la orice tip de tranzactii, indiferent de forma lor juridica. Mai mult, începând cu data de 01.01.2007, data aderarii României la Uniunea Europeana se retine si jurisprudenta Curtii Europene de Justitie în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regle Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

Prin hotarârea Curtii Europene de Justitie în cauza C-186/89 (W. M. Van Tiem v Staatssecretaris van Financiën), punctul 18, s-a statuat ca în conformitate cu principiul neutralitatii sistemului TVA, termenul de "exploatare" se refera la toate operatiunile, oricare ar fi forma juridica a acestora, efectuate în scopul obtinerii de venituri, având un caracter de continuitate, precum si faptul ca legislatia nationala în domeniul taxei pe valoarea adaugata a fost armonizata în totalitate cu prevederile comunitare în domeniile pe care Romania trebuie sa le respecte în calitate de stat membru al Uniunii Europene, respectiv Directiva 112/CE/2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata.

9. Referitor la invocarea jurisprudentei Curtii Europene de Justitie pronuntata in cazurile 180/2010 si 181/2010:

Cazurile Curtii Europene de Justitie C-180/2010 si 181/2010 stabilesc daca persoanele implicate sunt considerate ca fiind persoane impozabile conform art. 9 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata (Directiva TVA).

*Aceste cazuri conexe se refera la persoane fizice care au desfasurat activitati agricole pe terenuri care initial au fost dobandite drept terenuri agricole, conform planului de amenajare a teritoriului, iar in urma unor modificari aduse acestui plan (**independente de vointa proprietarilor terenurilor**), terenurile respective au fost reclasificate ca fiind terenuri intravilane construibile, fiind astfel **vandute in scopuri de dezvoltare urbanistica**.*

In analiza acestor cazuri, Curtea face referire la prevederile art. 12 alin. (1) din Directiva TVA care permite statelor membre sa considere drept persoana impozabila orice persoana care efectueaza, cu titlu ocazional, o operatiune care se numara printre activitatile vizate la art. 9 alin. (1) al doilea paragraf din Directiva TVA si, in special, o singura livrare de terenuri construibile. Curtea a atras atentia asupra faptului ca aceasta prevedere din legislatia comunitara reprezinta o posibilitate, si nu o obligatie a statelor membre, urmand a se analiza daca Polonia a optat pentru adoptarea acesteia in legislatia nationala.

In ceea ce priveste stabilirea statutului fiscal al persoanelor fizice ca fiind sau nu persoane impozabile, Curtea a concluzionat faptul ca persoana fizica nu se considera persoana impozabila daca vanzarile de teren se inscriu in cadrul administrarii patrimoniului privat al acestei persoane, **iar decizia de vanzare a terenurilor intervine din motive independente de vointa acestei persoane** (in cazurile de fata ca urmare a reclasificarii terenurilor in urma modificarii planului de amenajare a teritoriului).

Cu toate acestea, daca aceasta persoana ia masuri active in vederea comercializarii terenurilor respective, prin utilizarea unor mijloace similare celor adoptate de un producator, comerciant sau prestator de servicii in sensul art. 9 alin. (1) din Directiva TVA, **atunci aceasta persoana trebuie considerata ca exercitand o activitate economica si, in consecinta, trebuie considerata persoana impozabila.**

Asadar, invocarea jurisprudentei Curtii Europene de Justitie pronuntata in cazurile 180/2010 si 181/2010, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat aceste cazuri se refera la situatia in care **decizia de vanzare a terenurilor intervine din motive independente de vointa persoanei fizice**, respectiv ca urmare a reclassificarii terenurilor in urma modificarii planului de amenajare a teritoriului.

Potrivit art. 9 (1) din Directiva 2006/112/CE, orice persoana care desfasoara in mod independent orice activitate economica, indiferent de scopul sau de rezultatul acesteia este considerata persoana impozabila.

De asemenea, activitatea economica este definita de art. 9 (1) par. II, ca incluzand toate activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii si, conform jurisprudentei CEJ, include toate stadiile productiei, distributiei si prestarea de servicii (a se vedea in special Cauza C-186/89 Van Tiem); persoana impozabila actionand ca atare este persoana impozabila care actioneaza intr-o asemenea capacitate atunci cand efectueaza tranzactii in cursul activitatii sale impozabile (a se vedea, in acest sens, Cauza C-77/01 EDM).

Trebuie precizat ca, în cadrul articolului 4 alineatul (2) din a sasea directiva, conceptul „exploatare” se refera, conform cerintelor principiului neutralitatii sistemului comun al TVA-ului, la toate operatiunile, oricare ar fi forma juridica a acestora, prin care se urmareste obtinerea de venituri cu caracter de continuitate din bunul respectiv.

De altfel, aceste aspecte se regasesc si in legislatia nationala, care potrivit dispozitiilor pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, asa cum au fost modificat prin art. I, lit. E, pct. 4 din H.G. nr. 1.620/2009, stipuleaza:

"In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in concordanta cu principiul de baza al sistemului de TVA potrivit caruia taxa trebuie sa fie neutra, se refera la orice tip de tranzactii, indiferent de forma lor juridica, astfel cum se mentioneaza in constatarile Curtii Europene de Justitie in cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C—77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA(EDM)."

Din ansamblul textelor normative de nivelul Directivelor in materie de TVA si din jurisprudenta CEJ se desprinde cu claritate ca ceea ce conduce la atribuirea calitatii de contribuabil este caracterul repetat, si nu ocazional al instrainarii de imobile, iar, asa cum am aratat anterior, cuantumul si repetabilitatea tranzactiilor derulate care genereaza venituri din transferul tranzactiilor imobiliare din patrimoniul personal determina caracterul de continuitate al veniturilor obtinute din astfel de operatiuni (in speta, in perioada 01.01.2006 – 30.09.2010, domnul X, a realizat **tranzactii** constand in vanzari de bunuri imobile, precum si achizitii destinate vanzarii, asa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei).

Tinand seama de activitatea desfasurata se retine ca acesta nu s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata ca o persoana impozabila intrucat a realizat venituri dintr-o activitate economica constand in vanzarea de bunuti imobile, si nu a tinut evidenta contabila a taxei pe valoarea adaugata, nu a intocmit si deplus deconturi de taxa pe valoarea adaugata si nu a virat la bugetul statului obligatia fiscala rezultata reprezentand taxa pe valoarea adaugata, motiv pentru care

organele de inspectie fiscala au procedat legal la stabilirea cuantumului acesteia dupa data la care a depasit plafonul legal de scutire.

In subsidiar, se mentioneaza ca organul fiscal a stabilit calitatea de persoana impozabila a contestatorului inca din anul 2006, an in care Romania nu era stat membru al Uniunii Europene, în speta aplicându-se legislatia interna privind TVA, în vigoare la data efectuării operatiunilor, drept pentru care invocarea jurisprudentei in aceasta perioada nu prezinta relevanta.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au stabilit in sarcina persoanei fizice X prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..., taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ... lei.

Drept pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

3.2 Referitor la obligatiile fiscale accesorii aferente TVA in suma totala de ... lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata obligatiile fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, in conditiile in care, pe de-o parte, la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA in suma de ... lei, iar pe de alta parte, contribuabilul nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca s-au calculat eronat dobanzile/majorarile si penalitatile de intarziere contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..., s-au stabilit in sarcina contestatarului dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de ... lei, calculate pana la data de 21.10.2011.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere."

"Art. 120 - (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv."

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120'. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora contestatarul datoreaza taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata de catre organele de inspectie fiscala, rezulta ca acesta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest caput de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si în temeiul prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 20, art. 126 alin. (1), art.127 alin.(1) si alin.(2), în forma aplicabila atât în perioada 01.01.2006-31.12.2006, cât si începând cu data de 01.01.2007, art.125¹ alin. (1) pct.18-21, art.128 alin.(1) si alin.(2), art.134, alin. (2) lit. f) al art.141, art.152, art.153 alin.(1), art.160¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile ulterioare si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005, Regulamentul general de urbanism, aprobat prin H.G. nr. 525/1996, republicata, art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE

Respinge ca neîntemeiata contestatia formulata de domnul X impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. ... emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 6, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de ... lei, care se compun din:

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

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

