



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agentia Nationala de
Administrare Fiscala**

**Directia Generala a Finantelor
Publice a judetului ...**

Biroul Solutionare contestatii



Str. Gheorghe Lazar, Nr. 9B
Timiooara
Tel: 0256 499334
Fax: 0256 499332
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
nr. inreg. ANSPDCP: 20012

DECIZIA nr. 1611/817/22.10.2012

privind solutionarea contestatiei formulate de catre Persoana Fizica ... inregistrate la D.G.F.P. ... sub nr.

Biroul Solutionarea Contestatiilor din cadrul DGFP ... a fost sesizat de AIF ... prin adresa nr. ... inregistrata la DGFP ... sub nr. ... si prin adresa inregistrata la DGFP ... sub nr. ... cu privire la contestatia formulats de Persoana Fizica

Persoana Fizica ... are domiciliul fiscal in Loc. ..., str..... nr. ..., Jud. ... si CIF

Contestatia s-a formulat impotriva masurilor inscise in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., sunt autentificate prin semnatura si stampila reprezentantului legal.

Contestatia a fost formulata in termenul legal prevazut la art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX, in raport de comunicarea Deciziei de impunere si de data inregistrarii contestatiei la DGFP

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 206 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice; DGFP ... prin Biroul solutionare contestatii este competenta sa solutioneze pe fond contestatia.

I. Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere nr. ... si impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ..., si solicita anulara acestor acte ca fiind netemeinice si nelegale, avand in vedere urmatoarele
MOTIVE:

In fapt, prin actele contestate, Persoana Fizica ... a fost obligata la plata sumelor de ... lei reprezentand TVA, ... lei reprezentand dobanzi de intarziere si ... lei reprezentand penalitati de intarziere.

Prin contestatia formulata de d-na ... se precizeaza urmatoarele:

Petenta a mentionat ca organele de inspectie fiscala, prin inspectia fiscala partiala pe care au efectuat-o, au apreciat ca tranzactiile cu terenuri si constructii pe care le-a derulat in intervalul 2007- 2010, intra sub incidenta exceptiei prevazuta la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in sensul in care aceste tranzactii ar fi reprezentat operatiuni impozabile din perspectiva TVA.

Organele de inspectie fiscala au analizat un numar de 54 de vanzari, constand intr-o vanzare reprezentata de constructie si 53 de vanzari reprezentand terenuri.

Petenta precizeaza ca a dobandit de la doamna ..., in baza Contractului de donatie autentificat sub nr. ..., suprafata de ... mp teren agricol, inscris in CF nr.... ..., teren care anterior donatiei ii fusese testat de doamna ... in baza Testamentului autentificat sub nr. ..., care nu a fost revocat nici pana in prezent, iar organele de inspectie fiscala au constatat ca a desfasurat operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA ca urmare a vanzarii terenurilor pe care le-a dobandit prin donatie, in baza Contractului de donatie mentionat.

D-na ... apreciaza ca organele de inspectie fiscala, fara considerarea tuturor documentelor si informatiilor pe care le-a prezentat, au apreciat ca terenurile pe care le-a instrainat in perioada 2007-2009, sunt terenuri construibile in sensul legii si, in consecinta, transferurile de proprietate reprezinta operatiuni taxabile din perspectiva TVA.

A. Referitor la aplicabilitatea prevederilor art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) si (2), art. 128, art. 130 si art. 132 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (activitatea economica si livrarea de bunuri)

A. 1. Referitor la desfasurarea de activitati economice continue

Petenta precizeaza ca organele de inspectie fiscala au invocat prevederile art. 127 alin. (1) si art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si au apreciat ca transferul de proprietatea al terenurilor primite cu titlu de donatie, pentru care anterior s-a intocmit si autentificat si Testamentul nr. ..., reprezinta activitate economica in sensul prevazut la art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

D-na ... nu este de acord cu opinia organelor de inspectie fiscala din urmatoarele considerente:

- notiunea continuitate, din perspectiva juridica, este inteleasa „ca avand caracter permanent ”, iar petenta apreciaza ca in cazul sau se poate pune in discutie notiunea de repetabilitate, care se refera la un numar finit de actiuni;

- in conformitate cu aceleasi prevederi, petenta apreciaza ca nu a exploatat bunuri corporale de natura terenurilor in sensul de a le inchiria, arenda s.a.m.d., ci a vandut terenuri din patrimoniul personal obtinut prin donatie.

Petenta precizeaza ca legiuitorul include vanzarea imobilelor in categoria activitatilor de exploatare a bunurilor doar ulterior aparitiei HG 1620/31.12.2009, aplicabila incepand cu data de 01.01.2010, caz in care in intervalul 2007-2009 cand a vandut terenurile primite prin donatie si aflate in patrimoniul personal, aceasta reglementare nu era in vigoare, si, in consecinta, nu ii este aplicabila.

De asemenea, petenta apreciaza ca reglementarile care preced aparitia HG 1620/31.12.2009 pun in discutie doar caracterul continuu al unor operatiuni, iar aceasta considera ca nu a desfasurat activitati pe o baza continua deoarece a dobandit acest teren prin donatie (Contractul nr. ...), iar donatoarea, doamna ... (matusa sa), a solicitat PUZ-ul cu destinatia zona rezidentiala si implicit scoaterea terenului din circuitul agricol, sens in care s-a eliberat Certificatul de urbanism nr. In aceeasi perioada, atat Consiliul Local ... care detinea terenuri in aceeasi zona in care se aflau terenurile detinute de matusa sa, cat si Consiliul Judetean ..., au facut demersuri pentru avizarea PUZ-ului cu destinatia zona rezidentiala in cadrul programului de dezvoltare urbanistica a comunei ..., emitandu-se HCL ... si HCL

Urmarind succesiunea documentelor administrative emise de autoritatile competente in privinta avizarii si aprobarii Planului Urbanistic Zonal, a avizarii scoaterii din circuitul agricol a terenului primit prin donatie de la doamna ..., si alte documente emise in legatura cu aceste operatiuni, petenta considera oportun sa le prezinte in sustinerea motivelor de fapt si de drept pe care si-au intemeiat contestatia.

Anterior emiterii Certificatului de urbanism nr. si a dobandirii terenurilor prin donatie (...), Consiliul Judetean ... a emis Avizul nr. ..., pe numele doamnei ..., prin care a avizat documentatia pentru PUZ in baza unor avize preliminare eliberate de entitatile responsabile potrivit legii cu autorizarea acestor operatiuni (Oficiul de Cadastru si Publicitate imobiliara, SC ... SA, SC ... SA, Sc ... SA., Directia de sanatate Publica ..., AN Apele Romane - Directia Apelor ..., Consiliul Local ..., etc), cu conditia autorizarii construirii locuintelor si a dotarilor complementare dupa realizarea lucrarilor de infrastructura tehnico-edilitara.

Petenta precizeaza ca Certificatul de urbanism nr. eliberat pe numele proprietarei ..., la pagina 2, la sectiunea „Regimul tehnic”, contine o serie de 4 conditii, respectiv:

- elaborarea PUZ pentru zona de locuit si functii complementare corelat cu prevederile PUZ director;

- unificarea parcelelor, indiferent de proprietar, in scopul stabilirii suprafetei de teren de interes public (circulatii, dotari, spatii verzi). Se va asigura traversarea zonei pe directia E-V cu o strada si N-S cu minim 3 strazi;
- alimentarea cu apa si canalizare se vor realiza in sistem centralizat;
- respectarea prevederilor Regulamentului General de Urbanism aprobat prin HG nr. 525/1996 si cele ale OMS nr. 536/1997 privind normele de igiena si HCJ ... nr.... privind indicatorii teritorialii.

Petenta mai precizeaza ca aceeasi sectiune contine mentiunea expresa: "Prezentul Certificat de urbanism nu poate fi utilizat decat in scopul declarat, respectiv pentru: elaborare PUZ si obtinere avize", iar organul de control a facut referire doar la Certificatul de urbanism nr. ... emis pe numele dnei ... (si nu pe numele sau) pentru „scoaterea din circuitul agricol si dezmembrare" (sectiunea 2 Regimul Economic), incercand sa acrediteze ideea ca emiterea ulterior datei de autentificare a contractului de donatie reprezinta un demers in scopul desfasurarii de activitati economice pe o baza continua de natura vanzarii de terenuri.

D-na ... a mentionat ca Certificatul de urbanism nr. ..., emis pe numele dnei ... pentru "scoaterea din circuitul agricol si dezmembrare" (sectiunea 2 Regimul Economic), s-a emis ca o consecinta a realizarii unor conditii parțiale ale Certificatului de urbanism nr. ..., a carui utilizare in scopul declarat (emitere PUZ zona rezidentiala) era restrictionata strict la scoaterea din circuitul agricol si la dezmembrare. De fapt acesta reprezinta una din cerintele PUZ-ului director specificat in CU nr. Intrucat acest certificat de urbanism a fost solicitat si a fost emis exclusiv in scopul scoaterii din circuitul agricol si al dezmembrarii terenului si nu al obtinerii autorizatiilor de constructie care se puteau realiza doar in baza unui nou certificat de urbanism si doar sub conditia indeplinirii prealabila a cerintelor prezentate in Certificatul de urbanism nr.

In sustinerea celor mentionate, petenta precizeaza ca Sectiunea 1 a „Regimului tehnic" a certificatului de urbanism prevede obligativitatea respectarii Regulamentului local de urbanism din cadrul PUZ-ului aprobat de Consiliul Judetean ..., inregistrat sub nr. ..., iar acest PUZ a fost aprobat sub rezerva indeplinirii conditiilor prevazute la Sectiunea 1 „Regimul tehnic" al Certificatului de urbanism nr.

In acest sens, petenta face trimitere la precizarile CEJ exprimate in Cazurile conjugate ... si ..., care se refera la o speta similara.

Curtea a fost sesizata pentru a stabili daca in cazul unei persoane fizice care a dobandit un teren agricol in regim de scutire de TVA si care a utilizat in propria exploatare agricola, a carei activitate a fost supusa regimului de taxare din punct de vedere al TVA, iar ulterior terenul si-a

schimbat categoria de folosinta in teren construibil ca urmare a modificarii planurilor de amenajare a teritoriului intervenite independent de vointa proprietarului, se impune considerarea acestei persoane ca persoana impozabila din punct de vedere al TVA in cazul in care vinde terenul mentionat.

In cazurile particulare prezentate spre analiza CEJ, se precizeaza faptul ca ulterior schimbarii categoriei de folosinta a terenului din teren agricol in teren construibil, proprietarii au parcelat terenul si au vandut parcele.

In acest caz, CEJ precizeaza la pct. 38 al Deciziei : " De asemenea, faptul ca, anterior instrainarii, persoana interesata a procedat la impartirea terenului in loturi in vederea obtinerii unui pret total mai mare nu este, prin el insusi, determinant, dupa cum nu este nici durata pe care se intind operatiunile respective sau marimea veniturilor provenite din acestea. Astfel, totalitatea acestor imprejurari s-ar putea inscrie in cadrul gestiunii patrimoniului personal al persoanei interesate."

De asemenea CEJ precizeaza faptul ca doar in situatia in care persoana interesata ia masuri active de comercializare a terenurilor, prin mobilizarea unor resurse similare celor utilizate de un producator, comerciant sau a unui prestator de servicii" se poate pune in discutie existenta unei activitati economice.

Ori in cazul sau, petenta mentioneaza ca procedurile de scoatere din circuitul agricol si de obtinere a PUZ-ului cu destinatia - ansamblu rezidential pentru locuinte, au fost initiate in cursul anului 2005, de catre ... si alte persoane, de catre Consiliul Local ... si de Consiliul Judetean ..., independent de vointa sa, caz in care aprecierea organelor de inspectie fiscala potrivit careia a initiat activitati de natura unei activitati economice este eronata.

In acest sens petenta considera ca sunt relevante Certificatul de urbanism nr. si Certificatul de urbanism nr. ..., ambele emise pe numele d-nei ..., ultimul referindu-se la autorizarea scoaterii din circuitul agricol ca o consecinta a indeplinirii unei proceduri prealabile pentru continuarea procedurii specificata in CU nr. ..., in sensul in care, ca efect al continuarii procedurilor legale, in mod particular pentru operatiunea independenta de scoatere din circuitul agricol s-a emis acest certificat de urbanism.

Mai mult, petenta precizeaza ca a primit aceste bunuri prin donatie de la matusa sa, devenind astfel patrimoniul personal si nu patrimoniu destinat unei activitati economice, nu a angajat costuri pentru o astfel de activitate si nu a luat nicio masura activa de natura celor pe care in mod obisnuit le-ar lua un comerciant sau un producator.

In acelasi context petenta face trimitere la punctul 40 al Deciziilor C-180 si 181/2010, care specifica in ce constau masurile active specificate la pct. 39, si anume: „in realizarea pe aceste terenuri a unor lucrari de viabilizare, precum si punerea in aplicare a mijloacelor de comercializare specifice".

Petenta mai precizeaza ca CU nr. ... contine o serie de conditii la sectiunea Regimul tehnic, care se refera la masurile de viabilizare a terenurilor si astfel cum rezulta din adresele emise de Primaria ... nr. .. si ..., aceste masuri de viabilizare a terenurilor (realizarea infrastructurii tehnico-edilitare) nu au fost realizate nici pana in prezent, iar aceste conditii mentionate anterior reprezinta de fapt punerea in aplicare a HCJ ..., nr. ... privind indicatorii teritorialii si a Regulamentului general de urbanism.

In sustinerea celor mentionate, petenta face trimitere la pct. 37 al Deciziei C-180 si 181/2010 CEJ, conform careia numarul si marimea vanzarilor nu sunt determinante si nu pot constitui un criteriu de distinctie intre activitatile unui operator care actioneaza cu titlu privat care s-ar situa in afara prevederilor Directivei TVA si ale unui operator ale carui operatiuni constituie o activitate economica.

In acest caz, CEJ a aratat ca aplicabilitatea art. 12 alineatul (1) al directivei (transpus in legislatia din Romania in art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal) a fost lasata la latitudinea statelor membre referitor la considerarea unei persoane care efectueaza tranzactii ocazionale persoana impozabila din punct de vedere al TVA. Romania a decis sa taxeze doar operatiunile care au caracter continuu.

Petenta mentioneaza ca in sensul alin. (2) al art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor, dar si exploatarea bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si, in acest sens, petenta supune atentiei prevederile Codului Comercial in vigoare in perioada in care tranzactiile au fost realizate, potrivit caruia (art. 3) incadrarea ca fapt de comert si implicit ca activitate economica este conditionata de o cumparare prealabila a bunurilor care fac obiectul revanzarii. Pentru a stabili daca o operatiune reprezinta sau nu un act comercial, trebuie considerata civilitatea actului juridic de dobandire, care in cazul sau, considera petenta, este reprezentata de Contractul de donatie autentificat sub nr. ..., in baza caruia i-au fost donate terenurile care au fost instrainate si care au fost supuse inspectiei fiscale partiale.

Petenta mentioneaza de asemenea ca, anterior actului de donatie, prin Testamentul inregistrat sub nr. ..., aceleasi terenuri i-au fost testate de catre doamna ...; acest testament nu a fost declinat, fiind valabil si in prezent.

Astfel, petenta apreciaza ca nu a realizat o tranzactie de vanzare-cumparare care ar fi putut fi interpretata ca un act initiator al unei activitati economice, ci a primit aceste bunuri prin donatie de la matusa sa, moment de la care au intrat in patrimoniul personal.

Adnotarile de la Codul Comercial precizeaza, la punctul 12, faptul ca, in cazul imobilelor, cumpararea nu este fapt de comert, chiar daca a fost facuta cu intentia de inchiriere sau revindere.

D-na ... considera ca, in cazul achizitiei imobilelor, nu se pune in discutie caracterul comercial si implicit economic, chiar daca au fost achizitionate in scopul revanzarii sau inchirierii, cu atat mai mult cu cat a dobandit terenurile prin donatie si este evident ca aceasta operatiune a reprezentat actul de vointa al matusii sale ... si ca nu se poate pune in discutie caracterul comercial si economic al dobandirii si, implicit, al presupusei sale intentii de a desfasura activitati economice cu caracter de continuitate.

In acelasi context, petenta considera ca precizarea paragrafului 2 al alin. (2) al art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, se circumscrie pct. 3 al adnotarilor la Codul Comercial, formulate in scopul clarificarii art. 3, care stipuleaza: „transferul de proprietatea sau inchirierea bunurilor cumparate pentru uz personal, sau dobandite in prealabil printr-un act civil (daruite, mostenite, gasite) nu constituie acte obiective de comert.”

In fapt, petenta apreciaza ca exploatarea bunurilor imobile, anterior modificarii pct. 3 al HG nr. 44/2004 intervenita prin HG nr. 1620/2009, la care fac trimitere organele de inspectie fiscala, se refera fie la cedarea dreptului de folosinta asupra acestora, fie la utilizarea acestora pentru producerea de bunuri sau servicii, si nu la vanzarea de imobile, iar prevederile HG nr. 1620/2009, aplicabile incepand cu data de 01 ianuarie 2010, la pct. 3, introduc pentru prima oara in legislatia fiscala faptul ca exploatarea bunurilor corporale sau necorporale trebuie sa fie neutra si ca atare principiul de baza al TVA trebuie aplicat. Acest principiu al neutralitatii functioneaza insa in cazul comerciantilor si producatorilor si nu se circumscrie vanzarii de imobile din patrimoniu personal.

D-na ... precizeaza ca a detinut terenurile primite prin donatie cu titlu de bunuri personale si nu a efectuat o operatiune de cumparare/achizitie a acestora care ar fi putut sa fie considerate ca o initiere a unei operatiuni economice din moment ce donatia a reprezentat actul de vointa al matusii sale si nu o tranzactie. Mai mult, vanzarile care au fost supuse inspectiei fiscale au fost realizate anterior intrarii in vigoare a HG nr. 1620/ 2009, respectiv anterior datei de 01.01.2010 cand prevederea referitoare la neutralitate taxei a fost in vigoare.

A.2. Referitor la angajarea de costuri in scopul desfasurarii unei activitati economice

Petenta mentioneaza ca referirea organelor de inspectie fiscala la angajarea costurilor in scopul desfasurarii de activitati economice este de asemenea eronata deoarece din continutul contractului de donatie rezulta ca persoana care

a initiat si suportat aceste costuri este matusa sa si ca o consecinta nu ii pot fi atribuite. Matusa sa, dar si alte persoane sau autoritati de stat (Consiliul Judetean ..., Consiliul Local ...) au initiat procedurile de scoatere din circuitul agricol a terenului inregistrat in CF nr. ... si a altor terenuri situate in aceeasi arie, sens in care a fost emis Certificatul de Urbanism nr. ... al carui obiect a fost realizarea ansamblu rezidential si Certificatul de urbanism nr., care a fost emis in scopul strict al scoaterii din circuitul agricol al terenului.

Petenta precizeaza ca, prin HCL ... si HCL ..., s-a aprobat PUZ-ul inclusiv pentru terenurile aflate in proprietatea Consiliului local ... si a altor persoane care detineau terenuri in aceeasi arie, cu aceeasi destinatie, indicand interesul direct al acestei autoritati publice in aceasta procedura.

D-na ... a mentionat ca organele de inspectie fiscala au prezentat faptul ca impreuna cu sora sa a initiat costuri pentru a derula activitati economice, referindu-se in fapt la doua costuri aferente operatiunii de iesire din indiviziune, prin care au dorit sa partajeze partea din teren care le revenea ca urmare a dobandirii terenurilor prin donatie. Una dintre cele doua sume (238 lei inclusiv TVA) provine din anul 2006 cand organul de inspectie fiscala nu avea competente pentru efectuarea de verificari.

Urmare celor prezentate anterior, referitor la sustinerile organelor de inspectie fiscala potrivit carora ar fi derulat activitati economice pe baza de continuitate, petenta face urmatoarele precizari:

- ca si in cazul prezentat de CEJ 180 si 181, petenta considera ca nu este initiatoarea operatiunilor de recalificare a categoriei de folosinta a terenurilor din terenuri agricole in terenuri curti-constructii. In acest sens, precizeaza ca operatiunile au fost initiate de matusa sa, ..., dar si de Consiliul Local al Comunei ..., care a facut demersurile de dezvoltare urbanistica a comunei;
- nu a achizitionat terenul ci l-a primit prin donatie si nu a angajat costuri in scopul dezvoltarii unei activitati economice. Faptul ca imobilele au fost obtinute cu titlu gratuit inlatura orice posibilitate de calificare drept activitate economica a operatiunilor de instrainare a acestora. Este universal acceptat faptul ca in acceptiunea art. 3 pct. 2 al fostului Cod Comercial, o vanzare nu are caracter comercial decat daca a fost precedata de o cumparare in scopul revanzarii, si ca atare nu a putut dobandi calitatea de comerciant;
- terenul primit prin donatie a intrat in patrimoniul personal (pct. 38 C-180/181 CEJ) si independent de faptul ca ulterior scoaterii din circuitul agricol pe care nu l-a initiat, a procedat la parcelarea si vanzarea terenurilor, iar

in contextul aceluasi punct 38 al Deciziei C-181/2010 nu se poate aprecia ca a desfasurat activitati economice pe baza continua, cu atat mai mult cu cat nu a reinvestit sumele incasate in alte terenuri, iar suprafata de teren primita din donatie este finita neputand genera o activitate continua in cazul sau. Notiunea de continuitate, din perspectiva juridica, este inteleasa „ca avand caracter permanent”, iar in cazul sau se poate pune in discutie notiunea de repetabilitate, care se refera la un numar finit de actiuni;

- nu a luat masuri active de comecializare si nu s-a comportat ca un comerciant sau producator, vanzarile realizandu-se pe o baza aleatoare.

A3. Referitor la locuinta vanduta considerata constructie noua

Petenta precizeaza ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare documentatia referitoare la consumul sau plata utilitatilor aferente locuintei pe care a instrainat-o din patrimoniul personal in luna decembrie 2007, care in fapt atesta faptul ca data primei ocupari sau utilizari in sensul prevazut de lit. f) a alin. (2) a art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal a fost anterioara intocmirii procesului verbal de receptie a lucrarilor nr. ..., ci data de la care locuinta a fost utilizata efectiv.

Prevederea aplicabila in anul 2007 definita la lit. f) alin. (2) art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal arata ca: „Livrarea unei constructii noi sau a unui parti din aceasta inseamna livrarea efectuata pana cel tarziu la data de 31.12 a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei...”.

In acest sens, petenta mentioneaza ca Procesul verbal final de receptie invocat de organele de inspectie fiscala ca reprezentand documentul care atesta data primei ocupari in cazul unei constructii, reprezinta un temei de drept doar ulterior datei de 01.01.2010 cand, in baza HG nr. 1620/31.12.2009 pct. 37 al HG 44/2004, a fost modificat prin introducerea pct. 37(3) statueaza drept data primei ocupari data intocmirii Procesului verbal de receptie finala.

In acest context, petenta apreciaza ca rationamentul organelor de inspectie fiscala este eronat deoarece:

- Contractul pentru furnizarea energiei electrice nr. ... a fost incheiat pentru furnizarea energiei casnice;
- Facturile emise in intervalul 2005-2007 indica un nivel al consumului la nivel casnic si nu industrial astfel cum au incercat sa sugereze organele de inspectie fiscala pe parcursul discutiei finale.

B. Referitor la aplicabilitatea prevederilor art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si caracterul impozabil al operatiunilor derulate, respectiv calificarea terenurilor drept terenuri construibile

_____ Petenta precizeaza ca in cadrul pct 5.2 „Motivul de fapt” al Deciziei de impunere nr. ..., organele de inspectie fiscala au constatat ca a "efectuat

tranzactii imobiliare, avand ca obiect terenuri construibile (curti constructii extravilan extins), care, potrivit prevederilor art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003, se incadreaza ca operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA".

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in data de 30.08.2007, valoarea totala a vanzarilor pe care le-a realizat a fost in cuantum de lei si ca din acel moment a depasit plafonul de TVA prevazut de art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fiind obligata sa se inregistreze ca persoana impozabila in scopuri de TVA potrivit prevederilor art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Petenta contesta incadrarea terenurilor vandute in categoria terenurilor construibile, in sensul in care acestea au fost definite la lit. f) alin. (2) art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizand ca a prezentat organelor de inspectie fiscala, atat pe parcursul derularii inspectiei fiscale, dar si in cadrul discutiei finale si in punctul de vedere formulat fata de Proiectul de RIF, o serie de documente administrative, emise de autoritati competente ale statului roman, privitoare la indeplinirea conditiilor legale care ar fi permis calificarea terenurilor pe care le-a detinut drept terenuri construibile potrivit legii.

In opinia contestatoarei, pe un teren se pot executa constructii doar daca s-a solicitat si obtinut o autorizatie de constructie valabila, eliberata de autoritatile competente.

Legea nr. 50/1991 privind disciplina in constructii cu modificarile si completarile ulterioare, defineste autorizatia de constructie la art. 2, ca fiind: „actul de autoritate al administratiei locale pe baza caruia se asigura aplicarea masurilor prevazute de lege, referitoare la amplasarea, proiectarea, executarea si functionarea constructiilor. Autorizatia de construire se elibereaza in temeiul si cu respectarea documentatiilor de urbanism si amenajare a teritoriului, aprobate potrivit anexei care face parte integranta din prezenta lege." (text valabil pana la data de 10 iulie 2009-modificat prin legea 261).

Incepand cu modificarea introdusa prin Legea nr. 261/2009, fara a schimba pe fond continutul formei precedente in partea a doua a alin. (2) a art. 2, se elimina referirea la anexa privind documentatiile de urbanism si amenajare a teritoriului in baza careia se elibereaza autorizatia de constructie cu prevederea: „documentatie pentru executarea lucrarilor de constructii elaborate in conditiile legii, avizate si aprobate potrivit legii."

In opinia petentei, din ambele variante ale textului prezentat rezulta fara echivoc obligativitatea respectarii tuturor cerintelor legale privind urbanismul si amenajarea teritoriului pentru obtinerea

autorizatiei de constructie care reprezinta conditia sine qua non pentru executarea unei constructii in conditiile/potrivit legii.

Singurele exceptii care deroga de la regimul general obligatoriu privind prezentarea si respectarea documentatiilor de urbanism si amenajarea teritoriului (paragraful 2 al art. 2, al Legii nr. 50/1991), si pentru care se poate elibera autorizatie de constructie sunt:

- „a) lucrari de modificare, de reparare, de protejare, de restaurare si de conservare a cladirilor de orice fel, cu conditia mentinerii aceleiasi functiuni si a suprafetei construite;
- b) lucrari de modificare sau de reparare privind cai de comunicatie, dotari tehnico-edilitare subterane si aeriene si altele asemenea, fara modificarea traseului acestora;
- c) lucrari de modificare sau de reparare privind imprejmui, mobilier urban, amenajari de spatii verzi, parcuri si gradini publice, piete pietonale si celelalte lucrari de amenajare a spatiilor publice;
- d) lucrari de cercetare si prospectare a terenurilor foraje si excavari - necesare studiilor geotehnice, ridicarilor topografice, exploatarilor de cariere, balastierelor, sondelor de gaze si de petrol, precum si altor exploatari;
- e) organizarea de tabere de corturi. "

Astfel, petenta apreciaza ca derogarea de la respectarea prezentarii documentatiei de urbanism in scopul autorizarii unor lucrari de constructii se refera in principal la lucrari de modificare si reparare a unor constructii deja existente si in niciun caz la edificarea unor constructii noi, care nu se poate realiza in absenta dotarilor tehnico-edilitare. Art. 3 al Legii nr. 50/1991, precizeaza categoriile de lucrari de constructii pentru care este necesara autorizarea si implicit respectarea prevederilor legale privind urbanismul si amenajarea teritoriului, dupa cum urmeaza:

- a) lucrari de construire, reconstruire, modificare, extindere sau reparare a cladirilor de orice fel;

...

- c) lucrari de construire, reconstruire, modificare, extindere sau reparare privind cai de comunicatie, dotari tehnico-edilitare subterane si aeriene, imprejmui si mobilier urban, amenajari de spatii verzi, parcuri, piete si celelalte lucrari de amenajare a spatiilor publice;"

De asemenea, petenta apreciaza ca este concludenta si prevederea de la art. 5 al Legii nr. 50/1991, care precizeaza faptul ca cererea de eliberare a autorizatiei de constructie trebuie sa fie insotita de Certificatul de Urbanism care trebuie sa cuprinda elementele privind regimul juridic, economic si tehnic al terenurilor si constructiilor, iar indeplinirea cerintelor tehnice prezentate in sectiunea "Regimul tehnic" al certificatului de urbanism este imperativa. Certificatul de urbanism se anexeaza la cererea de autorizare, iar in situatia in

care documentatia nu este completa, respectiv nu sunt indeplinite specificatiile din CU, eliberarea autorizatiei de constructie nu este permisa (art. 6 al Legii nr. 51/1991).

In acest sens, petenta precizeaza ca a prezentat organelor de inspectie fiscala pe langa documentele mentionate anterior si urmatoarele documente administrative emise de autoritati competente, care pun in evidenta neindeplinirea cerintelor de natura tehnica specificate in Certificatul de Urbanism nr. ..., nici pana la data emiterii acestor documente, respectiv:

a) Adresa CJ ..., inregistrata sub nr. ..., in care se precizeaza faptul ca notiunea de „teren construibil nu se regaseste definita intr-un mod neechivoc in legislatia in vigoare si ca poate fi inteleasa si explicitata doar prin coroborarea tuturor reglementarilor din domeniul urbanismului si amenajarii teritoriului si a celor referitoare la autorizarea lucrarilor de constructii.

In acest context, petenta mentioneaza ca un teren intravilan sau extravilan este construibil doar in conditiile in care s-a emis o autorizatie de constructie.

Astfel, considera petenta, autorizatiile de constructie pentru edificarea locuintelor sau a altor obiective de constructii pe terenurile inscrise in CF nr. ... se poate emite doar sub conditia "realizarii lucrarilor de infrastructura tehnico-edilitara". De altfel insasi realizarea lucrarilor de infrastructura edilitara era posibila doar ca urmare a emiterii unei autorizatii de constructie special destinata acestor categorii de lucrari de infrastructura tehnico-edilitara, lucru care nu s-a realizat nici pana in prezent.

Petenta precizeaza ca aceste lucrari de infrastructura tehnico-edilitara sunt tocmai cele prevazute in Certificatul de Urbanism nr., la sectiunea Regimul tehnic, respectiv:

- elaborarea PUZ pentru zona de locuit si functii complementare corelat cu prevederile PUZ director;
- unificarea parcelelor, indiferent de proprietar, in scopul stabilirii suprafetei de teren de interes public (circulatii, dotari, spatii verzi). Se va asigura traversarea zonei pe directia E-V cu o strada si N-S cu minim 3 strazi;
- alimentarea cu apa si canalizare se vor realiza in sistem centralizat;
- respectarea prevederilor Regulamentului General de Urbanism aprobat prin HG 525/1996 si cele ale OMS nr. 536/1997 privind normele de igiena si HCJ ... nr. 87/2004 privind indicatorii teritorialii.

Petenta mentioneaza de asemenea ca adresa.... nr. . se refera explicit la asigurarea drumului de acces si a echiparii tehnico-edilitare a terenului (canalizare, curent, gaz, apa-canal, telefon, etc.), ca o conditie pentru eliberarea autorizatiei de constructie, dar si la faptul ca procentul maxim care poate fi ocupat de constructie nu poate depasi 35% din totalul parcelei, limitand astfel suprafata de teren care poate fi construita la doar 35% din totalul suprafetei unei parcele sau a unui lot.

b) Adresele nr. ... precizeaza ca, in conformitate cu prevederile Legii nr. 50/1991, executarea lucrarilor de constructie pe terenurile care au fost tranzactionate este permisa doar in baza emiterii unei autorizatii de construire.

De asemenea, precizeaza faptul ca pe terenurile din anexele la adresa (un numar de 45 de contracte care au fost verificate si de organele de inspectie fiscala), in conformitate cu PUZ-ul aprobat prin HCL nr. 51/2006 „nu au fost obtinute autorizatii de constructie pentru: terenuri, apa-canal si gaz si nu au fost executate aceste lucrari pana la data vanzarii parcelelor, nici in perioada anterioara aprobarii HCL nr. 51/2006”.

In adresa nr. ... se mentioneaza, de asemenea, necesitatea realizarii prealabile a lucrarilor de infrastructura tehnico-edilitara si a cailor de circulatie si se precizeaza faptul ca pe terenurile din anexa la adresa (aceleasi 45 de pozitii) care apartin PUZ-ului aprobat prin HCL nr. ..., nu au fost obtinute autorizatii de construire pentru: drumuri, apa-canal si gaz si nu au fost executate aceste lucrari pana la data vanzarii parcelelor.

Petenta concluzioneaza ca PUZ-ul initial aprobat prin HCL nr. 51/2006, a fost modificat prin PUZ-ul aprobat prin HCL nr. ... si ca, de fapt, in intervalul 2006-2012, nu au fost indeplinite conditiile specificate in Certificatul de Urbanism nr. 1763/2005 si in Avizul nr.emis de CJ ..., care avizeaza dezvoltarea rezidentiala pe suprafetele pe care le-a detinut sub conditia obtinerii autorizatiei de constructie care nu era si nu este inca posibila in absenta dotarilor complementare. Acest lucru ar fi devenit posibil doar ulterior realizarii lucrarilor de infrastructura tehnico-edilitara, care potrivit cerintelor specificate la Regimul tehnic al Certificatului de Urbanism reprezinta conditii imperative care trebuiau indeplinite anterior solicitarii oricarei autorizatii pentru constructia de locuinte pentru care d-na ... a solicitat Certificatul de urbanism in anul 2005.

Petenta precizeaza ca in baza documentelor administrative pe care le-a pus la dispozitie si care au fost emise de institutii abilitate ale statului roman, dar pe care organele de inspectie fiscala au omis, in mod voit sau nu, sa le ia in considerare, rezulta, pe de-o parte, faptul ca sintagma „conform legislatiei in vigoare” reprezinta ansamblul legislatiei nationale in baza careia este posibila obtinerea autorizatiei de constructie pentru executarea unei constructii, iar in cazul sau, la data vanzarii terenurilor si nici ulterior conditiile impuse de ansamblul legislatiei (Avizul ..., Adresa nr. ..., Certificat de Urbanism nr.... si

Certificat de Urbanism nr....) nu au fost indeplinite, iar pe de alta parte, ca o consecinta a neindeplinirii prevederilor nu era si nu este inca posibila indeplinirea conditiei esentiale exprimata de legiuitor in definirea terenului constructibil, respectiv posibilitatea executarii lucrarilor, intrucat nu sunt indeplinite prevederile Legii nr. 50/1991 privind disciplina in constructii si a celorlalte acte normative emise in aplicarea acesteia.

D-na ... mentioneaza ca, potrivit documentelor cadastrale, terenurile care fac obiectul verificarii sunt calificate ca avand categoria de folosinta „curs constructii” si nu „terenuri constructibile”, iar pentru a deveni constructibile este necesar sa parcurga toate etapele de preautorizare (Certificatul de Urbanism) si de autorizare efectiva, care implica respectarea prevederilor cadrului legislativ aplicabil in domeniul constructiilor si al urbanismului si organizarii teritoriului, dar si al celor de mediu si sanatate. Notiunea de „teren constructibil” nu se regaseste formulata neechivoc in niciunul din actele normative care reglementeaza sectorul specific al constructiilor si urbanismului.

De altfel, precizeaza petenta, definitia terenului constructibil prevazuta la lit. f) a alin. (2) al art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se refera in esenta la respectarea tuturor prevederilor legale aplicabile care permit ca pe un teren sa se poata executa constructii, iar conditiile impuse prin PUZ-uri si certificatele de urbanism se refera tocmai la ansamblul de legi (cadrul legislativ) care fac posibila urbanizarea, protectia mediului si a sanatatii cu titlul de conditii esentiale.

De asemenea, petenta mentioneaza ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare conditia din contractele de vanzare-cumparare, potrivit careia vanzatorul are obligatia sa introduca utilitatile in zona respectiva: apa, canal, gaz, fiecare proprietar de parcela achitand anticipat suma de bani reprezentand cota parte care ii revine din devizul de introducere in zona a fiecarei utilitati, iar aceste lucrari nu au fost executate si nici autorizate astfel cum rezulta din cele prezentate anterior.

Prin acceptarea conditiei prezentate anterior, petenta sustine ca cumparatorii au admis in fapt ca au achizitionat un teren neconstructibil pe care in conditiile de la data vanzarii nu era posibila executarea unei constructii, caz in care conditia esentiala prezentata in definitia terenului constructibil nu este indeplinita (executarea constructiilor potrivit legii).

In contextul prezentat, petenta considera ca aprecierile organelor de inspectie fiscala privind calificarea drept terenuri constructibile nu sunt conforme cu starea de fapt, caz in care incadrarea vanzarilor realizate in categoria operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA prevazuta la art. 141 alin. (2) lit. f) este neconforma si, in

consecinta, afirmatia organelor de inspectie fiscala potrivit careia incepand cu 01.10.2007 ar fi avut obligatia taxarii din punct de vedere al TVA nu este corecta deoarece aceste terenuri aflate sub conditiile restrictive expuse anterior nu indeplineau conditiile legate pentru a fi considerate terenuri construibile, fiind scutite de la plata TVA.

C. Referitor la tratamentul fiscal aplicabil in exercitiul fiscal 2007

Petenta precizeaza ca chiar daca in extremis ar putea admite faptul ca aceste vanzari de terenuri din patrimoniul personal ar putea sa fie considerate activitati economice in sensul art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala nu au considerat faptul ca prevederea legala aplicabila in anul fiscal 2007 cu privire la exceptia de la regula de baza privind scutirea de la taxare a operatiunilor constand in tranzactii cu terenuri si constructii, contine o conditionare exprimata la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv: „Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, 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”.

Astfel, petenta apreciaza ca cel putin la nivelul anului 2007 cand aceasta prevedere a fost in vigoare, taxarea operatiunilor de vanzare a terenurilor construibile si a constructiilor noi era conditionata de exercitarea dreptului de deducere a TVA la momentul achizitiei, transformarii sau construirii unui astfel de imobil, dar si de detinerea calitatii de persoana impozabila.

In acest sens, petenta precizeaza ca terenul a intrat in proprietatea sa prin donatia primita de la matusa sa si nu prin achizitie si, ca urmare, nu si-a exercitat si nici nu a putut sa-si exercite dreptul de deducere al TVA.

Petenta apreciaza ca in mod eronat organele de inspectie fiscala considera ca, in calitate de beneficiara a donatiei, ar fi angajat costuri totale in suma de ... lei si TVA aferent in suma de ... lei, reprezentand onorarii achitate notarilor pentru iesirea din indiviziune pentru partea de teren care i se cuvenea ca urmare a donatiei, incercand sa acrediteze ideea ca ar fi putut beneficia de exercitarea dreptului de deducere al TVA aferent serviciilor prestate de furnizori inregistrati in scopuri de TVA in folosul sau deoarece, de fapt aceste costuri si/sau servicii prestate de furnizorii inregistrati in scopuri de TVA reprezinta costuri realizate in comun cu sora sa (...), iar acestea nu au fost destinate transformarii imobilelor ci s-au referit la documente necesare iesirii din indiviziune, respectiv separarea cotelor parti ce le reveneau fiecareia din proprietatea indiviza pe care au primit-o in cote indivize de 1 /2 fiecare prin donatie.

In opinia petentei, separarea unei proprietati este o operatiune de partajare care prin natura sa nu este operatiune comerciala avand un caracter strict de natura civila. Chiar daca in extremis ar admite aceasta perspectiva, petenta sustine ca nu poate ignora prevederile art. 128 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care precizeaza ca in cazul operatiunilor de reorganizare (partajul fiind in fapt o reorganizare) nu se considera ca persoanele realizeaza o livrare de bunuri, caz in care operatiunea nu intra in sfera TVA si ca urmare nu se poate exercita dreptul de deducere pentru achizitii care nu reprezinta operatiuni impozabile din perspectiva TVA (art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal).

Pe de alta parte, petenta mentioneaza ca una din cheltuielile la care face trimitere organul de inspectie fiscala s-a realizat in anul 2006 care reprezinta perioada prescrisa din perspectiva dreptului organelor fiscale de a face verificari (TVA ... lei).

De asemenea, petenta mentioneaza ca din suma totala considerata cu titlu de TVA care ar fi putut fi dedusa de ... lei, jumatare ii revine surorii sale, astfel incat asa zisul drept de deducere pe care l-ar fi putut exercita in opinia organelor de inspectie fiscala este de ... lei, din care ... lei si sunt aferenti anului 2006 intrat in prescriptie.

Concluzionand, petenta considera ca nu a putut si nici nu ar fi putut sa-si exercite dreptul de deducere pentru dobandirea si/sau posibila transformare a terenurilor din considerentele exprimate anterior, caz in care se aplica exceptia de netaxare a acestor operatiuni.

Avand in vedere cele mentionate, petenta considera ca orice posibila taxare a vanzarilor de terenuri ar fi trebuit efectuata incepand cu anul 2008, si doar dupa atingerea plafonului de scutire pentru intreprinderi mici prevazut de art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv cu data de 01 martie 2008.

In consideratiunea prevederilor legale aplicabile in anul fiscal 2007, petenta apreciaza ca baza impozabila considerata de organele de inspectie fiscala se reduce de la lei la ... lei si, in consecinta, anul fiscal 2008 trebuie reconsiderat in situatia in care ar admite ca a desfasurat activitati economice, prin considerarea momentului in care s-ar depasi plafonul de scutire, respectiv luna ianuarie 2008 cu taxarea operatiunilor incepand cu data de 01 Martie 2008.

In aceasta varianta, considera petenta, in cazul in care prevederile Deciziei Comisiei Centrale Fiscale nr. 3/2011 raman valabile dupa pronuntarea CEJ in cauza de contestare a acestor prevederi aflata pe rol, TVA colectata ar fi putut fi (in cazul in care ar fi desfasurat activitati economice) in suma de ... lei, iar accesoriile aferente ar fi in cuantum de ... lei.

Petenta a precizat ca, referitor la tratamentul fiscal al tranzactiilor desfasurate in anul 2007, s-a exprimat si Directia legislatie in domeniul TVA din cadrul Ministerului Finantelor Publice.

D. Referitor la aplicabilitatea prevederilor art. 137, 140, 152 si 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

Petenta considera ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au apreciat faptul ca ar fi avut obligatia inregistrarii in scopuri de TVA pentru vanzarea terenurilor aflate in patrimoniul personal, intrucat nu a desfasurat activitati economice astfel cum a prezentat in cuprinsul contestatiei.

Referitor la calculul taxei, petenta mentioneaza ca, in opinia sa, utilizarea sutei marite pentru determinarea TVA colectata este eronata si ca in acest sens considera ca orice debite potentiale vor face obiectul recalcularii in cazul in care CEJ va admite contestatia formulata in privinta legalitatii Deciziei nr. 3 a CCF/2011.

De asemenea, petenta mentioneaza ca a contestat Decizia de inregistrare din oficiu in scopuri de TVA, iar in cazul in care prin solutia definitiva pronuntata se va constata nelegalitatea emiterii acestui act administrativ fiscal, constatările referitoare la nerespectarea prevederilor art. 152 si 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal sunt nelegale.

E. Referitor la obligatiile fiscale accesorii

In opinia petentei, avand in vedere ca nu este persoana impozabila din punct de vedere al TVA, nu datoreaza nicio suma cu titlu de TVA si in acest context obligatiile fiscale accesorii in suma de ... lei nu se datoreaza.

In situatia extrema in care ar putea admite ca, desi nu a efectuat operatiuni economice, vanzarile ar fi taxabile din punct de vedere al TVA incepand cu luna martie 2008, petenta apreciaza ca obligatiile fiscale accesorii ar fi trebuit sa fie calculate aferent debitului in suma de ... lei.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. ... - Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit TVA de plata ... lei si au calculat dobanzi de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

Din RIF, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ..., contestata de d-na, rezulta urmatoarele:

In urma verificarilor efectuate, echipa de inspectie fiscala a constatat ca, in perioada 01.07.2007-31.12.2011, persoana fizica ... a incheiat si autentificat la birouri notariale un numar de 55 contracte de vanzare-cumparare.

Analizandu-se datele inscrise in cele 55 contracte de vanzare-cumparare, echipa de inspectie fiscala a constatat ca, incepand cu data de 30.08.2007, data la care persoana fizica ... a incheiat si autentificat un numar de 5 contracte de vanzare-cumparare, prin care transmite dreptul de proprietate asupra unor terenuri construibile, respectiv avand categoria de folosinta „curti constructii in intravilan extins, aceasta instraineaza, prin vanzare, urmatoarele categorii de imobile:

- in baza a 53 contracte de vanzare-cumparare, terenuri construibile, avand categoria de folosinta „curti constructii in intravilan extins”;
- in baza unui contract de vanzare-cumparare, o constructie noua, constand in locuinta P+M;
- in baza unui contract de vanzare-cumparare, o constructie veche, constand in apartament proprietate personala, dobandit in anul 2004.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca ... a realizat, incepand cu data de 30.08.2007 cand a vandut un numar de 5 terenuri construibile, tranzactii cu proprietati imobiliare, respectiv operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in sensul art. 127 alin. (2), precum si a prevederilor art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile in vigoare de la data de 01.01.2007.

In opinia organelor de inspectie fiscala, in data de 30.08.2007, persoana fizica ..., urmare vanzarii a cinci terenuri construibile (curti constructii intravilan extins, inscrise in CF ..., nr. cad. ..., nr. cad. ..., nr. cad. ..., nr. cad. ... si nr. cad. ...) a realizat o cifra de afaceri in suma de 358.770 lei, depasind plafonul de scutire de TVA (119.000 lei) prevazut la art. 152 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au aratat ca, in vederea modificarii categoriei de folosinta a terenurilor inscrise in cartile funciare nr. ... si ... ale localitatii ... cu nr. cad. ..., ..., ... si ... au fost parcurse urmatoarele etape:

1. Urmare cereri adresate de ..., in conformitate cu prevederile Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, cu modificarile si completarile ulterioare, a fost eliberat Certificatul de urbanism nr. ... prin care in conditiile respectarii prevederilor regulamentului local de urbanism din cadrul P.U.Z.-ului aprobat nr. ... intocmit de arhitect ..., se certifica utilizarea acestuia pentru scoaterea din circuitul agricol a terenurilor mai-sus mentionate, regimul economic al acestora fiind „terenuri in arabil intravilan extins”.
2. Prin contractul de donatie imobiliara incheiat si autentificat la B.N.P. ... sub nr. ..., numita ... a transferat dreptul de proprietate in favoarea

persoanelor fizice ... si ... asupra terenului situat in extravilanul ..., respectiv CF nr. ..., nr. cad ... compus din arabil extravilan in suprafata de ... mp, nr. cad. ... compus din neproductiv extravilan in suprafata de ... mp, nr. cad PS ... compus din pasune extravilan in suprafata de ... mp, CF nr. ..., nr. cad. ..., ... compus din teren cu 2 fanare in suprafata de ... mp, CF nr., nr. cad. ... compus din arabil extravilan in suprafata de ... mp, nr. cad..... compus din arabil extravilan in suprafata de... mp. Se mai mentioneaza ca urmare contractului de donatie imobiliara nr. ..., nr.cad. ... compus din teren extravilan in suprafata de ... mp a fost intabulat intr-un CF nou respectiv CF

3. Prin Hotararea nr. ..., Primaria comunei ... a aprobat Planul Urbanistic Zonal Locuinte ... - beneficiar, conform Proiectului nr. ... intocmit de arh.

4. In data de ..., M.A.P.D.R.- Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala ... a emis Decizia nr. ... prin care, in scopul realizarii obiectivului de investitii „Locuinte P+1E (M), proprietari ... si ..., s-a aprobat scoaterea definitiva din circuitul agricol a terenului cu suprafata de ... mp din care ... mp arabil si ... mp pasune, clasa a IV-a de calitate, situat intravilan in judetul ..., localitatea ..., parcele cadastrale: ..., ..., ..., ...;

5. Urmare cererii introduse de B.N.P. ..., privind notarea schimbarii categoriei de folosinta in urma scoaterii din circuitul agricol in cartile funciare nr. ... si... ale localitatii ..., in baza avizului de scoatere definitiva din circuitul agricol nr. ..., a deciziei nr. ... si a documentatiei avizate de O.C.P.I. ... sub nr. ..., s-a admis cererea cu privire la imobilele arabil intravilan extins, inscrise in cartile funciare nr. ... si.... ale localitatii ... cu nr. cad. ..., ..., ... si, proprietatea lui ... si ... si a dispus, prin incheierea nr. ..., sa se inscrie modificarea categoriei de folosinta, urmand a se inscrie in cartea funciara cu indicativul Cc si cu descrierea curti constructii intravilan extins.

6. In data de 26.09.2006, in calitate de proprietare, in cota de $\frac{1}{2}$ pentru fiecare, ale terenului in suprafata de ... mp, in scris in CF nr. ..., nr. cad. ...-curti constructii intravilan extins, ... si ... au declarat ca sunt de acord cu dezmembrarea si iesirea din indiviziune a terenului mai-sus individualizat, conform „Documentatiei cadastrale pentru dezmembrarea terenului cu nr. cadastral ..., in scris in CF nr. ...". Documentatia a fost intocmita de persoana fizica autorizata Oprea Eugenia si avizata favorabil de A.N.C.P.I., Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara ... sub nr. Declaratia a fost autentificata sub nr. ... la B.N.P. ..., fiind achitat de numitele ... si ... un onorariu de ... lei si o taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, incepand cu data de 30.08.2012, persoana fizica ... a inceput vanzarea terenurilor detinute in proprietate, inscrise in CF nr. ..., individualizate prin numerele cadastrale:

In urma analizarii datelor inscrise in contractele de vanzare-cumparare, organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2007, in data de

30.08.2007, persoana fizica ... a instrainat prin vanzare 5 imobile dupa cum urmeaza:

- cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., pentru suma de ... lei, un imobil constand in curti constructii intravilan extins;
- cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., pentru suma de ... lei, un teren avand categoria de folosinta curti constructii intravilan extins;
- cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., pentru suma de ... lei, un teren avand categoria de folosinta curti constructii intravilan extins;
- cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., pentru suma de... lei, un teren avand categoria de folosinta curti constructii intravilan extins;
- cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., pentru suma de ... lei, un teren avand categoria de folosinta curti constructii intravilan extins.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca, prin incheierea contractelor de vanzare-cumparare nr. ..., nr. ..., nr. ... si nr. ..., avand ca obiect vanzarea de terenuri (curti constructii intravilan extins) persoana fizica ... a realizat un venit de 358.770 lei, si a desfasorat activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, dobandind astfel calitatea de persoana impozabila, conform urmatoarelor prevederi legate:

- art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca „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”;

- art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca „activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate”;

- titlul VI , pct. 3 alin. (1) din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede ca „In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea 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 in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.”;

- art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca „Este considerata

livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar."

Locul livrării pentru bunurile imobile tranzactionate de catre contribuabil este in Romania, asa cum prevede art. 132 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „Se considera a fi locul livrării bunurilor locul unde se gasesc bunurile atunci cand sunt puse la dispozitia cumparatorului, in cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca livrarile de terenuri construibile (curti constructii in intravilan extins) efectuate de catre ..., sunt impozabile in Romania, incadrandu-se in prevederile art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „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) ."

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca, in data de 30.08.2007, persoana fizica ... a realizat o cifra de afaceri in suma de 358.770 lei, depasind astfel plafonul de scutire de TVA (119.000 lei) prevazut la art. 152 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Intrucat intentia persoanei fizice ... de a realiza o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie apreciata in baza elementelor obiective, in speta organele de inspectie fiscala au identificat activitatea economica fiind inceputa odata cu angajarea primelor costuri pentru scoaterea definitiva din circuitul agricol, a modificarii categoriei de folosinta, respectiv din teren agricol extravilan in curti constructii intravilan extins, pentru dezmembrarea si iesirea din indiviziune a terenului in suprafata de ... mp, inscris in CF nr., nr. cad. ...- curti constructii intravilan extins (ulterior intabulat intr-un CF nou, respectiv CF. ...) si au apreciat ca petenta trebuia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent inainte de realizarea celor cinci operatiuni constand in vanzarea terenurilor construibile in data de 30.08.2007, deoarece prin tranzactia efectuata a depasit plafonul de scutire TVA.

In sustinerea celor aratate, organele de inspectie fiscala au invocat prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, care prevede: „Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala,

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

- art. 152 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede: „Cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea alin. (1) este constituita din valoarea totala a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi desfasurate de o mica intreprindere, efectuate de persoana impozabila in cursul unui an calendaristic, incluzand si operatiunile scutite cu drept de deducere si pe cele scutite fara drept de deducere, prevazute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) si f), daca acestea nu sunt accesorii activitatii principale.";

- art. 152 alin. (4) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, care prevede ca: „O persoana impozabila nou infiintata poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, daca la momentul inceperii activitatii economice declara o cifra de afaceri anuala estimata, conform alin. (2), sub plafonul de scutire si nu opteaza pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin. (3)."

- art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, care prevede ca: „Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153" coroborat cu pct. 62 alin. (2) din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal in care se prevede „in sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legate este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii

prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;"

- art. 152 alin. (7) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, in care se prevede: „Dupa atingerea sau depasirea plafonului de scutire sau dupa exercitarea optiunii prevazute la alin. (3), persoana impozabila nu mai poate aplica din nou regimul special de scutire, chiar daca ulterior realizeaza o cifra de afaceri anuala inferioara plafonului de scutire."

- art. 153 alin. (1) lit. a) pct. 1 din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca: "Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:

a) inainte de realizarea unor astfel de operatiuni, in urmatoarele cazuri:

1. daca declara ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru intreprinderile mici;" coroborate cu prevederilor titlului VI pct. 66 alin. (2) din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede: „In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice."

Organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica ... avea certitudinea veniturilor ce urmau a fi realizate in cursul anului 2007, avand reprezentarea acestora inca inainte de incheierea celor 5 contracte de vanzare-cumparare la biroul notarial, respectiv in data de 30.08.2007 si au apreciat ca avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA inainte de realizarea unor astfel de operatiuni, asa cum impun dispozitiile art. 153 alin. (1) lit. a) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca petenta a realizat incepand cu data de 30.08.2007 operatiuni taxabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata, respectiv a livrat cinci terenuri construibile (curti constructii intravilan extins), pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca urmatoarele operatiuni sunt scutite de taxa :...,f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, 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. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

1. teren constructibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat „pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare;
2. constructie inseamna orice structura fixata in sau pe pamant;
3. livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta inseamna livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, in urma transformarii;"
4. o constructie noua cuprinde si orice constructie transformata astfel incat structura, natura ori destinatia sa au fost modificate sau, in absenta acestor modificari, daca costul transformarilor, exclusiv taxa, se ridica la minimum 50% din valoarea de piata a constructiei, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformarii."

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca, in cazul locuintei P+M tranzactionata de persoana fizica verificata, data primei ocupari este cea conform procesului-verbal de receptie a lucrarilor de construire a imobilului respectiv si conform prevederilor titlului VI pct. 37 alin. (2) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede: „se considera a fi data primei ocupari, in cazul unei constructii care nu a suferit transformari de natura celor mentionate la pct. 4 al art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, data semnarii de catre beneficiar a procesului-verbal de receptie definitiva a acesteia. In cazul unei constructii realizate in regie proprie, data primei ocupari este data documentului pe baza caruia bunul este inregistrat in evidentele contabile drept activ corporal fix."

Organele de inspectie fiscala au aratat ca petenta a incheiat sub semnatura privata in data de 02.10.2007 un antecontract de vanzare-cumparare cu cumparatorii ... si si au precizat ca orice alte documente legate de plata unor utilitati nu au relevanta in stabilirea utilizarii in scop personal a imobilului, anterior vanzarii acestuia.

Conform documentelor detinute de organele de inspectie fiscala, s-a constatat ca ultima operatiune taxabila a fost realizata de petenta in data de 08.01.2010, conform contractului de vanzare-cumparare nr. 3/08.03.2010.

Avand in vedere datele inscrise in documentele detinute de organele de inspectie fiscala cu privire la tranzactiile imobiliare efectuate de petenta, echipa de inspectie fiscala a constatat ca aceasta a incheiat 53 de contracte de vanzare-cumparare, in baza carora a fost transferat dreptul de proprietate asupra unor terenuri constructibile (curti constructii in intravilan extins), si un contract de vanzare-cumparare, in baza caruia

a fost transferat dreptul de proprietate asupra unei constructii noi (locuinta P+M), situatie prezentata in anexa nr. ... la raportul de inspectie fiscala.

Conform celor consemnate in cuprinsul contractelor de vanzare-cumparare incheiate si autentificate la birouri notariale, cu privire la TVA, organele de inspectie fiscala au precizat ca partile contractante nu au convenit nimic in ceea ce priveste TVA si intrucat valoarea de vanzare a imobilelor care fac obiectul contractelor de vanzare-cumparare nu contine TVA, organele de inspectie fiscala au stabilit ca baza de impozitare privind taxa pe valoarea adaugata este constituita din tot ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor din partea cumparatorului, la care se aplica cota standard de 19% , in conformitate cu urmatoarele prevederi legale :

- art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din: "... pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c) din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;"

- art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: "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.";

- Decizia nr. 2/2011 a Comisiei Centrale Fiscale privind aplicarea unitara a art. 137 alin. (1) lit. a), a art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si a pct. 23 alin. (1) si (2) din titlul VI al NM de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in care la lit. a) se precizeaza: „prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrarii (conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din NM de aplicare a Titlului VI „ Taxa pe valoarea adaugata", aprobata prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004 , cu modificarile si completarile ulterioare) in cazul in care rezulta ca:

1. partile au convenit ca TVA nu este inclusa in contravaloarea livrarii; sau
2. partile nu au convenit nimic cu privire la TVA".

Urmare operatiunilor impozabile efectuate, avand ca obiect transferul de proprietate, prin vanzare, organele de inspectie fiscala au stabilit o baza de impozitare in suma de lei si au calculat TVA in suma de ... lei.

Pentru diferenta de TVA de plata stabilita suplimentar in suma totala de ... lei, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea de dobanzi de intarziere in suma totala de ... lei, conform prevederilor art. 119 si 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, si anume in cota de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, calculate de la data de 26.07.2007 pana la data de 30.06.2010 inclusiv, in cota de 0,05% pentru fiecare

zi de intarziere, calculate de la data de 01.07.2010 pana la data de 30.09.2010 inclusiv si in cota de 0,04% pentru fiecare zi de intarziere, calculate de la data de 01.10.2010 pana la data de 23.03.2012 inclusiv.

In conformitate cu prevederile art. 120¹ lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organul de inspectie fiscala a calculat penalitati de intarziere in suma totala de ... lei, respectiv in cota de 15% din obligatia fiscala ramasa nestinsa pe o perioada mai mare de 90 de zile fata de termenele de plata legale, anume TVA de plata in suma de ... lei.

III. Avand in vedere constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre organele de inspectie fiscala si de catre contestatoare, biroul investit cu solutionarea contestatiei retine ca, d-na ... a obtinut venituri din tranzactionarea proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal si nu s-a inregistrat in termen in scopuri de TVA la organul fiscal.

Prin contestatia formulata petenta contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ... prin care s-au stabilit in sarcina acestuia obligatii fiscale suplimentare contestate reprezentand:

- TVA = ... lei;
- dobanzi de intarziere = ... lei;
- penalitati de intarziere = ... lei.

A. Referitor la aplicabilitatea prevederilor art. 126 alin. (1), art 127 alin (1) si (2), art. 128, art. 130 si art. 132 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (activitatea economica si livrarea de bunuri)

A. 1. Referitor la desfasurarea de activitati economice continue

In fapt, in perioada verificata 2007-2011, petenta a efectuat 54 tranzactii de natura transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile care nu au fost utilizate in scopuri personale, pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate dobandind astfel calitatea de persoana impozabila conform prevederilor legale astfel:

- art. 127 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:
„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.”

- art. 128 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

(2) In intelesul prezentului titlu, prin bunuri se intelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie.

Din numarul tranzactiilor efectuate, respectiv mai mult de 1 pe an (55 in total) rezulta caracterul de continuitate al veniturilor obtinute; astfel livrarile de bunuri efectuate de petenta in perioada 2007-2011 rezulta din activitati economice asa cum sunt definite la art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 coroborat cu NM de aplicare a acestuia care precizeaza ca “ *nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. 2 din Codul fiscal.*”

Bunurile care fac obiectul livrarilor verificate sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si reprezinta in marea majoritate curti constructii intravilan extins pentru care contribuabila are calitatea de proprietar.

Aceasta prevedere legala este aplicabila si petentei deoarece din verificarea fiscala efectuata a reesit faptul ca aceasta a derulat in perioada verificata mai mult de o tranzactie intr-un an calendaristic.

Trebuie precizat ca prin desfasurarea de activitati economice in intelesul art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu se presupune exercitarea unei activitati aducatoare de profit, ci se refera doar la activitati permanente, efectuate contra plata.

In mod corect organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile efectuate de d-na ... nu constituie o simpla exercitare a dreptului de proprietate dobandit initial la primirea prin donatie a terenurilor de catre titular, ci reprezinta o activitate economica de dezvoltare imobiliara desfasurata de petenta care a luat toate masurile active similare cu cele ale producatorilor si comerciantilor, in sensul ca prin B.N.P. ... a introdus cerere, privind notarea schimbarii categoriei de folosinta, in baza avizului de scoatere definitiva din circuitul agricol nr. ..., solutionata prin Incheierea nr. ... prin care se dispune inscrierea in cartea funciara cu indicativul Cc si cu descrierea curti constructii intravilan extins, iar, in data de 26.09.2006, petenta a declarat ca este de acord cu dezmembrarea si iesirea din indiviziune a terenului, conform „Documentatiei cadastrale pentru dezmembrarea terenului cu nr. cadastral ..., in scris in CF nr.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate se retine ca d-na ... este o persoana impozabila din punct de vedere al TVA pentru activitatile economice desfasurate, constand in vanzarea de curti constructii intravilan extins

in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate indeplinind cumulativ conditiile prevazute la art. 126 alin. (1) lit. a)- d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Operatiuni impozabile

ART. 126

(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);”

In ceea ce priveste sustinerea petentei cu privire la contractul de donatie, autentificat la notar ulterior testamentului, mentionam ca, potrivit art. 801 din Codul civil, donatia este un contract solemn prin care o parte, numita donator (in cazul nostru ...), cu intentie liberala isi micsoreaza irevocabil patrimoniul in favoarea celeilalte parti, numita donatar (in cazul nostru ...), fara a urmari de la aceasta o contraprestatie.

Prin contractul de donatie se realizeaza in fapt un transfer al unor drepturi, reale sau de creanta, din patrimoniul donatarului, fara echivalent.

Fiind un act consensual, transmiterea proprietatii are loc in momentul realizarii acordului de vointa dintre donator si donatar, iar donatia este un act irevocabil si donatarul nu-si poate retrage oferta.

Regulile aplicabile contractului de donatie sunt regulile cuprinse in Codul civil pentru interpretarea contractelor (art. 977-985 C. civil)

In fapt, testamentul autentificat la notar in data de ..., isi produce efectele la data decesului d-nei ..., iar contractul de donatie imobiliara este autentificat la notar in data de ..., data ulterioara incheierii testamentului, iar donatoarea, d-na ..., a declarat pe proprie raspundere si sub sanctiunea prevazuta de art. 215 alin. 3 si art. 292 Cod Penal ca nu a instrainat prin acte sub semnatura privata sau autentice terenul in cauza, ca nu l-a arendat, nu l-a ipotecat in favoarea unei persoane fizice sau juridice, nu exista vreun litigiu referitor la acesta, nu a fost scos din circuitul civil, garantand pe donatoare impotriva oricaror evictiuni totale sau partiale asupra terenului donat.

Asadar testamentul produce efecte doar dupa decesul donatarei, iar prin contractul de donatie, fiind ulterior testamentului si producand efecte de la data incheierii acestuia, are loc un transfer real al dreptului de proprietate asupra suprafetelor de teren la data de 10.07.2006 cand, asa cum este prevazut in contractul de donatie:

„Odata cu transmiterea in favoarea donatoarelor ... si ... a drepturilor de proprietate asupra suprafetelor de teren care fac obiectul prezentului contract de donatie se transmite in favoarea acestora si beneficiul Certificatului de urbanism nr. ... din ... eliberat de Consiliul Judetean ..., Avizul nr.... din ... eliberat de catre Consiliul Judetean ..., Avizul nr. ... din ... eliberat de Oficiul pentru Studii Pedologice si Agrochimice ..., Avizul nr. ... din ... eliberat de Oficiul pentru Studii Pedologice si Agrochimice ..., Avizul nr.... din .. eliberat de catre Administratia Natioanala a Imbunatatirilor Funciare R.A. din cadrul Ministerului Agriculturii, Padurilor si Dezvoltarii Rurale si Proiectul nr. ... intocmit de arh. ... „PUZ ... ” cu toate obligatiile si drepturile ce decurg din aceste avize si proiecte.”

In concluzie, d-na ... este o persoana impozabila din punct de vedere al TVA pentru activitatile economice desfasurate, constand in vanzarea de curti constructii intravilan extins si vanzarea constructiei noi - locuinta P+M, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, dobandite prin donatie.

Avand in vedere ca in cazul petentei este vorba de terenuri dobandite prin donatie, nu prin mostenire, nu se pune problema aplicarii prevederilor punctului 3 alin. (2) din norme. Faptul ca astfel de bunuri ar fi revenit celui care le-a tranzactionat urmare unei mosteniri, nu are relevanta atata timp cat, in fapt, petenta le-a dobandit prin donatie. In aceste conditii, vanzarile de astfel de terenuri nu pot fi calificate drept vanzari de terenuri care au fost utilizate in scopuri personale.

A.2. Referitor la angajarea de costuri in scopul desfasurarii unei activitati economice

In fapt, ulterior incheierii contractului de donatie autentificat la notar in data de 27.06.2006, M.A.P.D.R. - Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala ... a emis pentru D-na ... Decizia nr.... prin care, in scopul realizarii obiectivului de investitii „Locuinte P+1E (M), prin care s-a aprobat scoaterea definitiva din circuitul agricol a terenului cu suprafata de ... mp, din care ... mp arabil si ... mp pasune, clasa IV-a de calitate, situat in intravilan ..., localitatea ..., parcele cadastrale ..., ..., ... ,

Tot in categoria demersurilor facute de d-na ... in vederea realizarii de activitati economice se incadreaza si cererea introdusa prin BNP ..., privind notarea schimbarii categoriei de folosinta in urma scoaterii din circuitul agricol in cartile funciare nr.... si .. ale localitatii ..., in baza avizului de scoatere definitiva din circuitul agricol nr. ..., a deciziei nr. ... si a documentelor avizate de O.C.P.I. ... sub nr. ..., cerere care a fost solutionata prin Incheierea nr. ... care

dispunea inscrierea modificarii categoriei de folosinta, urmand a se inscrie in cartea funciara indicativul Cc, cu descrierea curti constructii.

In plus, in data de 26.09.2006, in calitate de proprietar in cota de 1/2 pentru terenul in suprafata de ..., inscris in CF nr. ..., nr. cad. ... - curti extravilan extins, petenta si-a dat acordul cu privire la dezmembrarea si iesirea din indiviziune a terenului mai sus mentionat, conform „Documentatiei cadastrale pentru dezmembrarea terenului cu nr. cadastral ..., inscris in CF NR.”.

Avand in vedere demersurile facute de petenta pentru scoaterea din circuitul agricol a terenurilor mentionate, modificarea categoriei de folosinta in curti constructii intravilan extins si, respectiv, dezmembrarea si iesirea din indiviziune a terenului inscris in CF nr. ..., nr. cad. ..., rezulta ca activitatea economica a fost initiata prin generarea de costuri, asa cum se precizeaza la pct. 66 alin. (2) din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicare ale Codului fiscal.

A3. Referitor la locuinta vanduta considerata constructie noua

In ceea ce priveste sustinerea petentei ca organele de inspectie fiscala au omis probele referitoare la plata utilitatilor „in speta contract de furnizarea energiei electrice si facturi emise in intervalul 2005-2007” care „indica un nivel al consumului la nivel casnic...”, aceste constatari nu sunt relevante in vederea considerarii ocuparii efective de catre petenta a constructiei noi (locuinta P+M), instrainata ca atare in data de 20.12.2007, deoarece consumul de energie electrica nu probeaza ocuparea locuintei si utilizarea acestora in scopuri personale. In plus, inainte de vanzarea constructiei, persoana fizica ... a incheiat cu si... un antecontract de vanzare-cumparare sub semnatura privata, la data de 02.10.2007, asa cum este inscris in contractul de vanzare-cumparare incheiat ulterior si autentificat la notariat sub nr. ..., iar in perioada supusa inspectiei fiscale petenta a avut domiciliul in ..., str. ... nr. ..., jud.

Referitor la precizarea petentei ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare faptul ca „data primei ocupari sau utilizari in sensul prevazut de lit. f a alin. 2) a art. 141 Cf a fost anterioara intocmirii procesului verbal de receptie a lucrarilor nr., ci data de la care locuinta a fost utilizata efectiv.” sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate in anul 2007, care prevede: „*Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea scutite de taxa: ... 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, daca este efectuata de o*

persoana impozabila care si-a exercitat dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele: ..3. livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta inseamna livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, in urma transformarii";

- art. 134 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate in anul 2007, care prevede: „*Exigibilitatea taxei reprezinta data la care autoritatea devine indreptatita, in baza legii, sa solicite plata de catre persoanele obligate la plata taxei, chiar daca plata acestei taxe poate fi amanata*”;

- art. 134¹ alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate in anul 2007, care prevede: „*Pentru livrarile de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt indeplinite formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator*”;

- art. 134² alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate in anul 2007, care prevede: „*Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator*”.

Avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, rezulta in mod clar ca exigibilitatea taxei pentru vanzarea locuintei mentionate a intervenit la data de 20.12.2007, data incheierii contractului de vanzare - cumparare, data la care, conform contractului de vanzare-cumparare constructia era finalizata si era data spre utilizare noilor proprietari.

In plus, avand in vedere ca in data 13.09.2006 s-a aprobat scoaterea definitiva din circuitul agricol a terenului cu suprafata de ... mp si s-a emis Decizia nr. ... in scopul realizarii obiectivului de investitii "Locuinte P+1E ", rezulta in mod clar ca data primei ocupari nu a putut fi anterioara datei de 13.09.2006 si avand in vedere ca livrarea a avut loc in decembrie 2007 (pana la 31 decembrie a anului urmator a anului 2006, anul obtinerii deciziei de realizare a constructiei), vanzarea locuintei P+M reprezinta livrarea unei constructii noi, asa cum este definita la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil in anul 2007.

De asemenea, persoana fizica precizeaza ca, la data tranzactionarii terenurilor, nicio parcela nu dispunea de autorizatie de constructie, astfel ca, pe cale de consecinta nu datoreaza TVA.

Referitor la aceste argumente si coroborand prevederile art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 1 alin. (1) din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea lucrarilor de constructii si art. 29 alin. (4) din Legea nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului si urbanismului, acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat din punct de vedere fiscal, incadrarea unui teren in categoria de teren construibil sau orice alt teren (agricol, forestier, livada, pasune, etc.), nu se

refera la obtinerea sau nu a autorizatiei de construire, ci la incadrarea acordata respectivului teren in momentul vanzarii prin fisa cadastrala ori prin certificatul de urbanism.

Astfel, avand in vedere faptul ca legiuitorul in definirea notiunii de „*teren constructibil*” - orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii - a tinut sa utilizeze si notiunea „*conform legislatiei in vigoare*”, se retine ca aceasta trimitere are in vedere acele acte normative care reglementeaza regimul terenului, respectiv din punct de vedere juridic, economic si tehnic, categoria de folosinta a terenului, pe care se pot executa constructii. Chiar daca norma legala nu prevede/individualizeaza in mod expres documentul care atesta natura terenului, acesta este determinabil conform legislatiei specifice.

Astfel, potrivit prevederilor art. 39 alin. (4) si alin. (6) din Ordinul 633/2006 pentru aprobarea Regulamentului de organizare si functionare a birourilor de cadastru si publicitate imobiliara, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(4) Mentiunile privind terenul si categoria de folosinta sunt cele prevazute in Normele tehnice pentru introducerea cadastrului general, aprobate prin Ordinul Ministrului Administratiei Publice nr. 534/2001, publicat in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 744 din 21.11.2011.

(...)

(6) Cat priveste categoria de folosinta, destinatia si descrierea constructiilor, acestea se preiau din documentatia cadastrala si se inscriu in cartea financiara.”

Totodata, la pct. 8 din Anexa 1 - „Norme tehnice pentru introducerea cadastrului general” la Ordinul Ministrului Administratiei Publice nr. 534/2001 privind aprobarea Normelor tehnice pentru introducerea cadastrului general, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt prevazute criteriile de clasificare si identificare a categoriilor de folosinta a terenurilor si a constructiilor. Astfel, potrivit prevederilor pct. 8.1.1. si pct. 8.1.2.:

„8.1.1. Categoria de folosinta a terenului, individualizat printr-un cod, este unul dintre attributele parcelei. Evidentierea la partea tehnica a cadastrului general a categoriei de folosinta alaturi de celelalte attribute este necesara atat pentru intocmirea cartii funciare, cat si pentru stabilirea sarcinilor fiscale care greveaza imobilele. In cadastrul general nu se inregistreaza subcategorii de folosinta.

8.1.2. Fiecare dintre cele 5 destinatii ale terenurilor poate avea categorii de folosinta predominante, care ocupa suprafata majoritara, si categorii de folosinta care ocupa un procent mai mic. De exemplu, in grupa terenurilor cu destinatie agricola, categoriile de folosinta

predominanta sunt: arabilul, viile, livezile, fanetele si pasunile, dar un procent mai mic il ocupa si constructiile, apele etc. Tot astfel, in intravilane, in afara de categoria de folosinta curti-constructii care este predominanta in cadrul destinatiei, se includ si alte categorii de folosinta care ocupa suprafete mai mici, cum ar fi: arabil, livezi, ape etc."

iar conform pct. 9.3.2. din acelasi act normativ:

„Identificarea si consemnarea categoriei de folosinta se fac pentru fiecare parcela de teren (in extravilan si intravilan), iar datele se inscriu in fisa corpului de proprietate avandu-se in vedere semnificatiile simbolurilor (codurilor) categoriilor de folosinta. Codurile categoriilor de folosinta se inscriu si pe schitele intocmite pentru fiecare corp de proprietate".

Prin urmare, in vederea incadrarii terenurilor la momentul vanzarii in categoria celor construibile sau de alta natura, pentru a putea determina conditiile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata prevazute de art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , trebuie avute in vedere documentatiile cadastrale, respectiv trebuie analizate mentiunile inscrise in extrasele de carte funciara, iar informatiile continute in aceste documente trebuie sa contina elemente clare privind categoria de folosinta a terenurilor care au facut obiectul vanzarii.

Mai mult, se retine ca incepand cu data de 22.12.2008 si legea fiscala a prevazut la pct. 37 alin. (6) din NM de aplicare a art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscala, aprobate prin HG 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(6) In aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, calificarea unui teren constructibil sau teren cu alta destinatie la momentul vanzarii sale de catre proprietar, rezulta din certificatul de urbanism."

Astfel, potrivit art. 6 alin. (1) din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma in vigoare pana la data de 13.02.2009:

„(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".

Incepand cu data de 14.02.2009, prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt similare cu prevederile citate mai sus.

Prin urmare calificarea unui teren drept teren constructibil sau teren cu alta destinatie, la momentul vanzarii sale de catre proprietar, rezulta din informatiile

oferite de certificatul de urbanism, respectiv elementele privind regimul juridic, economic si tehnic al terenurilor si constructiilor existente la data solicitarii.

In concluzie, incepand cu data de 22.12.2008, in conformitate cu prevederile pct. 37 alin. (6) din Norme, astfel cum acestea au fost modificate prin Hotararea Guvernului nr. 1618/2008, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 865/22.12.2008, certificatul de urbanism reprezinta documentul justificativ care probeaza incadrarea terenului intr-o anumita categorie de folosinta (pasune, curti-constructii s.a.), prin urmare, prezentarea acestuia la momentul vanzarii este obligatorie pentru a justifica aplicarea scutirii de TVA sau taxarea, dupa caz.

Anterior datei de 22.12.2008, in vederea incadrarii terenurilor, la momentul vanzarii, in categoria celor construibile sau de alta natura, (...), trebuiau avute in vedere documentatiile cadastrale intocmite pentru inscrierea in cartea funciara, in conformitate cu prevederile Legii cadastrului si a publicitatii imobiliare nr. 7/1996, republicata in 2006 si a altor acte normative emise in temeiul prevederilor acestei legi.

C. Referitor la tratamentul fiscal aplicabil in exercitiul fiscal 2007

In perioada 01.01.2007-31.12.2007, potrivit alin. (2) lit. f) al art. 141 din Codul fiscal, este cutita 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 construibil 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, in sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:***

1. teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare:

2. constructie inseamna orice structura fixata in sau pe pamant;

3. livrarea unei constructii noi sau a unei parti a acesteia inseamna livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a cesteia, dupa caz, in urma transformarii;

4. o constructie noua cuprinde si orice constructie transformata astfel incat structura, natura ori destinatia sa au fost modificate sau, in absenta acestor modificari, daca costul transformarilor, exclusiv taxa, se

ridica la minimum 50% din valoarea de piata a constructiei, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformarii."

Potrivit prevederii legale citate mai sus, este scutita de taxa pe valoarea adaugata livrarea 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, in cadrul aceluia aliniat, stipuleaza, ca exceptie, ca persoana impozabila care efectueaza livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil, nu beneficiaza de scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru aceasta livrare daca 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.

Prin urmare, avand in vedere ca terenurile au fost dobandite prin donatie de la o persoana fizica (in speta - matusa petentei - d-na Honut Maria), rezulta ca la achizitia terenurilor nu s-a exercitat si nici nu s-ar fi putut exercita dreptul de deducere al TVA si, ca urmare, rezulta in mod clar ca referitor la achizitia terenului, chiar daca acestea reprezentau in momentul vanzarii terenuri constructibile potrivit documentatiei cadastrale, aplicarea regimului de taxare nu era obligatorie potrivit la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil in anul 2007.

In ceea ce priveste exercitarea dreptului de deducere al TVA pentru modernizarea si transformarea terenurilor s-a constatat urmatoarele:

- in data de ..., petenta, impreuna cu sora sa, a autentificat sub nr. ..., la BNP ..., declaratia prin care, in calitate de proprietare in cota de 1/2 pentru fiecare, ale terenului in suprafata de ... mp, inscris in CF nr. ... , nr. cad. ... curti constructii extravilan extins - a fost de acord cu dezmembrarea si iesirea din indiviziune a terenului mai sus mentionat, achitand un onorariu insuma de ... lei si TVA in suma de ... lei;

- in data de ..., petenta, impreuna cu sora sa, a autentificat sub nr. ..., la BNP ..., actul de unificare, in calitate de proprietare 1 pentru fiecare, ale terenurilor in suprafata de ... mp, inscrise in CF nr. ... - curti constructii extravilan extins, pentru care a fost emis certificatul de urbanism nr. ... de catre Primaria ..., achitand un onorariu in suma de .. lei si TVA in suma de ... lei;

- in vederea comasarii parcelelor cu nr. Cadastral ..., ..., ... si .. din CF. ... si nr. Cad. ..., .. din, lucrarea a fost efectuata de SC ... SRL, persoana impozabila din punct de vedere al TVA, avand CIF RO

Tinand cont de prevederile Ordinului nr. 1.752 din 17 noiembrie 2005 (*actualizat*) pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene conform carora:

„87. - *Imobilizarile corporale reprezinta active care:*

a) *sunt detinute de o entitate pentru a fi utilizate in productia de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi ?nchiriate tertilor sau pentru a fi folosite ?n scopuri administrative; si*

b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

88. - Imobilizarile corporale cuprind: terenuri si constructii; instalatii tehnice si masini; alte instalatii, utilaje si mobilier; avansuri si imobilizari corporale in curs de executie.

89. - (1) Contabilitatea terenurilor se tine pe doua categorii: terenuri si amenajari de terenuri.

(2) In contabilitatea analitica, terenurile pot fi evidentiata pe urmatoarele grupe: terenuri agricole, terenuri silvice, terenuri fara constructii, terenuri cu zacaminte, terenuri cu constructii si altele.

92. - (1) O imobilizare corporala recunoscuta ca activ trebuie evaluata initial la costul sau determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementari, in functie de modalitatea de intrare in entitate.

(2) Exemple de costuri care se efectueaza in legatura cu constructia unei imobilizari corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:

a) costurile reprezentand salariile angajatilor, contributiile legale si alte cheltuieli legate de acestea;

b) cheltuieli materiale;

c) costurile de amenajare a amplasamentului;

d) costurile initiale de livrare si manipulare;

e) costurile de instalare si asamblare;

f) cheltuieli de proiectare si pentru obtinerea autorizatiilor;

g) onorariile profesionale platite avocatilor si expertilor etc.

....

94. - (1) Costul reparatiilor efectuate la imobilizarile corporale, in scopul asigurarii utilizarii continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuiala in perioada in care este efectuata.

(2) Sunt recunoscute ca o componenta a activului investitiile efectuate la imobilizarile corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie sa aiba ca efect imbunatatirea parametrilor tehnici initiali ai acestora si sa conduca la obtinerea de beneficii economice viitoare, suplimentare fata de cele estimate initial.

Obtinerea de beneficii se poate realiza fie direct prin cresterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de intretinere si functionare...”

chiar daca pentru achizitia terenurilor petenta nu si-ar fi putut deduce TVA, pentru transformarea terenurilor, petenta ar fi putut sa-si deduca TVA.

In concluzie, in ceea ce priveste argumentul contestoarei ca nu a beneficiat de exercitarea dreptului de deducere al TVA, acesta nu poate fi retinut ca favorabil in solutionarea contestatiei, deoarece conform prevederilor legale citate mai sus, daca ar fi respectat reglementarile fiscale cu privire la inregistrarea in scopuri de TVA, persoana fizica

Benghia-Rotarescu ar fi avut dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia, transformarea sau construirea imobilului si, in concluzie, nu beneficiaza de scutirea de TVA, incadrandu-se la exceptia prevazuta la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

D. Referitor la aplicabilitatea prevederilor art. 137, 140, 152 si 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

In fapt, la data de 30 august 2007 petenta a inregistrat o cifra de afaceri in suma de 358.770 lei depasind astfel plafonul de 35.000 euro (35.000 euro x 3.3817 = 118.360 lei, rotunjit la mie 119.000 lei) pentru aplicarea regimului special de scutire pentru intreprinderile mici, plafon prevazut la art.152, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil in anul 2007: „*Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjesteste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).*”.

In conformitate cu prevederile art. 152, alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil in anul 2007, „*Persoana impozabila care aplica regimul de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art.153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art.153”.*

Conform art. 153 alin. (1) lit. b) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: „*Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 251 alin.(2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:*

...b) *daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art.152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care atins sau depasit acest plafon;*” coroborat cu prevederile pct. 66 alin. (2) din NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG

nr. 44/2004 care prevad ca „*In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economica se considera ca fiind inceputa la momentul la care persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective ca exemplu faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/ sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentr initierea activitatii economice*” .

In fapt, activitatea economica a petentei se considera inceputa, conform prevederilor legale mentionate mai sus, de la data de la care a facut toate demersurile pentru scoaterea din circuitul agricol a terenurilor mentionate, modificarea categoriei de folosinta in curti constructii intravilan extins si, respectiv, dezmembrarea si iesirea din indiviziune a terenului inscris in CF nr. ..., nr. cad. ..., dar organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de dreptul contribuabilei de a beneficia de plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, avand in vedere ca nu existat nicio prevedere legala care sa conditioneze beneficierea de regimul special de scutire.

In consecinta data la care petenta a depasit plafonul prevazut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil in anul 2007 a fost 30.08.2007 si ar fi trebuit sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA pana la data 10.09.2007.

Conform punctului 62 alin (2) lit. a) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal valabil in anul 2007: „*In sensul alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:*

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost înregistrat normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa între data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de taxa daca ar fi solicitat în termenul prevazut de lege înregistrarea la data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal”.

Art.153 alin. (7) din Codul fiscal valabil in anul 2007 prevede: „*In cazul in care persoana este obligata sa se inregistreze , in conformitate cu prevederile art.(1), (2), (4) si (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale vor inregistra persoana respectiva din oficiu’*”. In conformitate cu

punctul 66 alin.(1) lit. d) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Codului fiscal valabil in anul 2007: : „*In cazul in care o persoana este obligata sa solicite inregistrarea in conditiile art.153 alin. (1), (2), (4) si (5)sau (7) din Codul fiscal, inregistrarea respectivei persoane este valabila incepand cu:*

a) prima zi a lunii urmatoare celei in care persoana impozabila solicita inregistrarea in cazurile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. b) si, dupa caz, la alin. (2) din Codul fiscal’’.

Ca urmare, petenta trebuia sa aplice regimul normal de taxare incepand cu data de **01.10.2007**, cu obligatia declararii si achitarii TVA trimestrial.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, rezulta ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au calculat TVA pentru primele 8 tranzactii, desfasurate in perioada 30.08.2007-20.09.2007, stabilind astfel taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei (... lei x 19%).

In urma verificarii documentelor solicitate si puse la dispozitie de catre notarii publici, inclusiv contractele incheiate in forma autentica, pana la finalizarea inspectiei fiscale, a rezultat ca preturile cuprinse si stipulate in contracte nu au in componenta lor si TVA colectata, fiind constituite numai din contrapartida obtinuta de vanzator de la cumparator si care a ramas la dispozitia vanzatorului, respectiv a persoanei fizice Preturile au fost integral achitate.

In fapt, sunt aplicabile urmatoarele prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „*Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din: a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;*”;

-art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „*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.*” coroborat cu pct. 23 alin. (1) din NM de aplicare a titlului VI, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad: „*Taxa se determina prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduce asupra bazei de impozitare potrivit legii*”.

In acest sens a fost data Decizia nr. 2 a COMISIEI CENTRALE FISCALA, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei nr. 278 din 20 aprilie 2011, care prevede:

„*In interpretarea si aplicarea unitara a art. 137 alin. (1) lit. a) si art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile*

ulterioare, si a pct. 23 alin. (1) si (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru livrarile taxabile de constructii si de terenuri, taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta se determina in functie de vointa partilor rezultata din contracte sau alte mijloace de proba administrate conform Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, dupa cum urmeaza:

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adaugata", aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare], in cazul in care rezulta ca:

1. partile au convenit ca TVA nu este inclusa in contravaloarea livrării; sau

2. partile nu au convenit nimic cu privire la TVA;

b) prin aplicarea procedurii sutei marite [prevazut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adaugata", aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare], in cazul in care rezulta ca partile au convenit ca TVA este inclusa in contravaloarea livrării."

Concluzionand, petenta datoreaza TVA colectata, prin aplicarea cotei standard de TVA, conform art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, asupra bazei impozabile in valoare de ... lei (pentru 46 tranzactii efectuate in perioada 01.10.2007-08.01.2010), reprezentand contrapartida obtinuta de vanzator ca urmare a livrării de curti constructii si a unei constructii noi, conform prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si in baza Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011 (in contractele de vanzare cumparare nu este prevazut nimic cu privire la TVA) rezultand taxa pe valoarea adaugata colectata si datorata, nedeclarata de contribuabil si nevirata in suma totala de ... lei.

Perioada fiscala pentru anul 2007 este trimestrul calendaristic, iar pentru anii 2008, 2009 si 2010 este luna calendaristica, conform prevederilor urmatoarelor acte normative:

- art. 156¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede ca: „Perioada fiscala este luna calendaristica”;
- art. 156¹ alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede ca: „Prin derogare de la alin. (1), perioada fiscala este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabila care in cursul anului precedent a realizat o cifra de afaceri din operatiuni taxabile

si/sau scutite cu drept de deducere care nu au depasit plafonul de 100.000 euro al carui echivalent in lei se calculeaza conform normelor" coroborat cu pct. 80 alin. (1) din NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 care prevede ca: „In sensul art. 156¹ alin. (1) din Codul fiscal, echivalentul in lei a plafonului de 100.000 de euro se determina pe baza cursului de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei valabil pentru 31 decembrie al anului precedent sau cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei, valabil pentru data solicitarii inregistrarii prin optiune;”.

In consecinta, in conformitate cu prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: „(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, in totalitate sau in parte, ori respinsa.”;
 - art. 216 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: „(2) In cazul admiterii contestatiei se decide, dupa caz, anulara totala sau partiala a actului atacat.”
- se va admite partial contestatia pentru TVA in suma de ... lei, si se va respinge contestatia pentru diferenta reprezentand TVA de plata in suma de ... lei.

E. Referitor la obligatiile fiscale accesorii

Prin Decizia de impunere nr. ... au fost calculate dobanzile si penalitatile calculate, in suma de ... lei, respectiv ... lei.

In drept, legislatia in vigoare din perioada analizata, prevede urmatoarele in O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art.119 - Dispozitii generale privind majorari de intarziere

(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 - Majorari de întârziere

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

“Art. 120¹ - Penalitati de intarziere

(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.”*

Astfel, intrucat petenta datoreaza doar TVA in suma de ... lei, cu ... lei (suma aferenta primelor 8 tranzactii) mai putin decat TVA de plata stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala in suma de ... lei, rezulta ca pentru TVA in suma de ... lei petenta datoreaza, in conformitate cu prevederile legale citate mai sus:

- majorari de intarziere pentru perioada 26.01.2008-30.06.2010 in suma de ... lei;
 - dobanzi de intarziere pentru perioada 01.07.2010-23.03.2012 in suma de ... lei;
- penalitati de intarziere in suma de ... lei;

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 206 si art. 207 din OG nr. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala Titlul IX solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrativ fiscale, in baza referatului nr.

DECIDE

• Referitor la contestarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ...:

- admiterea contestatiei pentru:
 - TVA de plata ... lei;
 - majorari/dobanzi de intarziere ... lei;
 - penalitati de intarziere ... lei.

- respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru:
 - TVA de plata ... lei;
 - majorari/dobanzi de intarziere ... lei;
 - penalitati de intarziere .. lei.

- prezenta decizie se comunica la:

- Persoana fizica ...;
- Activ. de insp. fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala ... cu respectarea prevederilor pct. 7.5 din OANAF nr. 2137/2011;
- Administratia Finantelor Publice a Municipiului

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR EXECUTIV

....