

DECIZIA nr. 80 din ...
privind soluționarea contestației depusă de
X
înregistrată la A.I.F. Tulcea sub nr. .../...

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art. 209 din O.G. nr. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală ... prin adresa nr. ..., înregistrată la DGFP TULCEA sub nr. ..., asupra contestației formulată de ... împotriva Raportului de Inspecție fiscală nr. F-TL ... și a Deciziei de impunere nr. F-TL ... cu privire la suma totală de ... lei reprezentând TVA de plată în sumă de ... lei și accesorii aferente TVA în sumă de ... lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, în raport cu data de primire a Raportului de Inspecție fiscală nr. F-TL ... și a Deciziei de impunere nr. F-TL ... (potrivit semnăturii de primire pe adresa de înaintare atașată în copie la dosarul cauzei ...) și data depunerii contestației la DGFP Tulcea A.I.F. Tulcea sub nr.

Contestația este semnată de titularul dreptului procesual și confirmată cu ștampila societății, conform prevederilor art. 206 din OG 92/2003R.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art. 206, 207, și 209 din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta, ... cu sediul în Tulcea, str. ..., nr...., jud. Tulcea, identificată prin CUI ..., prin contestația înregistrată la A.I.F. Tulcea sub nr. ... contestă în totalitate Raportul de inspecție fiscală nr.... și Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TL ..., respectiv pentru suma totală de ... lei, reprezentând TVA de plată în sumă de ... lei și accesorii aferente TVA în sumă de ... lei, motivând următoarele:

- „ Prin Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală am fost obligați la plata sumei de ... lei, din care TVA ... lei și majorări de întârziere ...lei întrucât n-am declarat și n-am plătit taxa pe valoare adăugată pentru veniturile obținute din vânzarea de terenuri construibile și locuințe noi.

- „ ... nu poate fi considerată „persoana impozabilă” în sensul art.127 alin 1 din Codul fiscal, vânzările...nu constituie exploatare de bunuri corporale în sensul art.127 alin.(2) ... nefiind considerat nici „producător”, „comerciant”, „prestator de servicii”, iar vânzarea de teren nu se încadrează în niciuna din variantele limitativ prevăzute de Codul Fiscal prin art.127, alin.(6) pentru care instituția publică ar trebui să fie considerată persoană impozabilă.”

- “ Prin Raport s-a mai reținut că veniturile realizate de ..., din vânzări de terenuri construibile, precum și din vânzări de apartamente noi, depășesc plafonul de 35.000 euro la cursul de schimb de la data aderării în UE, respectiv 119.000 lei. Considerăm că controlul efectuat nu a verificat calitatea de *teren construibil* pentru fiecare din contractele de vânzare-cumpărare examinate și care au stat la baza constatărilor cuprinse în raport. În mod eronat s-a apreciat că terenurile erau construibile, ele pierzând această calitate așa cum era definită prin art.141, alin (2), lit.f) la momentul vânzării sale de către proprietar și care rezultă din certificatul de urbanism....

Această calitate care determină sau nu scutirea de TVA se analizează la momentul încheierii actului translativ de proprietate. Prin urmare contractele de vânzare-cumpărare verificate ar fi trebuit să fie examinate distinct pentru a se stabili dacă terenul înstrăinat este construibil sau nu.”

În final petenta solicită: *“admiterea contestației și anularea Raportului de inspecție fiscală, încheiat la data de ... precum și a Deciziei de impunere nr. F-TL”*

II. Organele fiscale din cadrul DGFP Tulcea - Activitatea de Inspecție Fiscală, au efectuat o inspecție fiscală la sediul agentului economic din Tulcea, str. ..., nr...., care a cuprins perioada 01.01.2008-31.07.2011 și au verificat modul de determinare, înregistrare, declarare și plată a TVA.

La finalizarea inspecției s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-TL ..., în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. F-TL ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală prin care s-au stabilit diferențe suplimentare în sumă totală de ... lei, reprezentând TVA de plată în sumă de ... lei și accesorii aferente TVA în sumă de ... lei.

Diferențele de TVA în sumă de ... lei stabilite de organele de control în sarcina ... reies din :

- stabilirea diferențelor de TVA deductibilă aferentă unor lucrări construcții obiectivul „Locuințe bloc B4m” în sumă de ... lei față de evidența contabilă și cea fiscală a petentei ca urmare a neînregistrării agentului economic în scopuri de TVA”

- stabilirea diferențelor de TVA colectată în sumă de ... lei față de evidența contabilă și cea fiscală a petentei, diferență aferentă unor venituri din vânzarea terenurilor construibile și apartamente noi, în sumă de ... lei ca urmare a neînregistrării agentului economic în scopuri de TVA.

Pentru debitul suplimentar în sumă de ... lei organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de ... lei .

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală a susținerii petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

1. Referitor la contestația formulată de ... împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ... întocmit de către inspectorii din cadrul AIF Tulcea se rețin următoarele:

În fapt prin contestația formulată, ... contestă Raportul de inspecție fiscală nr. F-TL ... întocmit de către inspectorii din cadrul AIF Tulcea, raport ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere F-TL

În drept O.G 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, prevede:

ART. 85 *Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat*

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 86 *Decizia de impunere*

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.

ART. 87 *Forma și conținutul deciziei de impunere*

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.

ART. 109 *Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

Conform HG 1050 /2004 pct.:

106.1. *Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.*

106.2. *La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.*

106.3. *Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.*

106.4. *Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

Competența de soluționare conferită de art.205 din O.G 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală este limitată astfel:

“Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”

Având în vedere că în raportul pe care societatea petentă îl contestă au fost prezentate constatările inspecției fiscale, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-TL ..., conform dispozițiilor legale citate mai sus în temeiul Titlului IX din O.G 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, D.G.F.P. Tulcea se va pronunța asupra deciziei ce a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TL

În condițiile în care Decizia de impunere nr. F-TL ... este titlu de creanță care devine executoriu, acesta fiind opozabil petentei și fiind cel care produce efecte față de petentă, și nu Raportul de inspecție fiscală nr. F-TL ..., în care sunt doar consemnate constatările inspecției fiscale, pentru acest capăt de cerere privind contestația formulată de Municipiul Tulcea împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-TL ..., aceasta urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

2. Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă au fost stabilite în conformitate cu prevederile legale prin Decizia de impunere nr. F-TL ..., obligațiile fiscale suplimentare de plată în sumă totală de ... lei reprezentând: TVA în sumă de ... lei și accesorii aferente TVA în sumă de ... lei.

În fapt, organele fiscale din cadrul DGFP Tulcea - Activitatea de Inspecție Fiscală, au efectuat o inspecție fiscală privind verificarea modului de determinare, înregistrare, declarare și plată a TVA la

Urmare verificării, prin decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-TL ..., organele fiscale au stabilit diferențe la **TVA în sumă de ... lei.**

Pentru neplata la termenele legale a diferențelor stabilite, organele fiscale au stabilit **accesorii** în sumă de ... lei **aferente TVA** .

Petenta nu este de acord cu diferențele stabilite și formulează contestația depusă la DGFP Tulcea -A.I.F. Tulcea sub nr. ... împotriva Deciziei de Impunere F-TL ... cu motivațiile prezentate la pct. I din prezenta decizie.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și în prevederile Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal respectiv HG 44/2004 și OG 92/2003R privind codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Legea 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, Ordinul nr. 633/2006 pentru aprobarea regulamentului de organizare și funcționare a birourilor de cadastru și publicitate imobiliară, Ordinul nr. 534/2001 privind aprobarea Normelor tehnice pentru introducerea cadastrului general, cu modificările și completările ulterioare, Legea nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul.

Organele de inspecție au stabilit pentru perioada verificată (01.01.2008-31.07.2011) diferențe de **TVA colectată** în sumă de ... lei față de evidența contabilă și cea fiscală a petentei, aferentă unor venituri din vânzarea terenurilor construibile în sumă totală de ... lei –TVA aferentă ... lei și din vânzarea de apartamente noi în sumă de ... lei –TVA aferentă ... lei.

În contestația depusă la DGFP Tulcea –AIF, înregistrată cu nr...., petenta susține că : „ Prin Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală am fost obligați la plata sumei de ... lei, din care TVA ... lei și majorări de întârziere ... lei întrucât n-am declarat și n-am plătit taxa pe valoare adăugată pentru veniturile obținute din vânzarea de terenuri construibile și locuințe noi.”

Nu se rețin în soluționarea favorabilă a contestației afirmațiile petentei:
„ ... nu poate fi considerată „persoană impozabilă” în sensul art.127 alin 1 din Codul fiscal, vânzările...nu constituie exploatare de bunuri corporale în sensul art.127 alin.(2) ... nefiind considerat nici „producător”, „comerciant”, „prestator de servicii”, iar vânzarea de teren nu se încadrează în niciuna din variantele limitativ prevăzute de Codul Fiscal prin art.127, alin.(6) pentru care instituția publică ar trebui să fie considerată persoană impozabilă. În mod eronat s-a apreciat că terenurile erau construibile, ele pierzând această calitate așa cum era definită prin art.141, alin (2), lit.f) la momentul vânzării sale de către proprietar și care rezultă din certificatul de urbanism....” **întrucât:**

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

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

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

Potrivit acestor prevederi legale, sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plata pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă, așa cum a fost definită la art.127, alin.(1), iar livrarea bunurilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.127, alin.(2).

Potrivit art. 127, alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

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

Art.7, alin.(1) punctul 20 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede:

Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;

Prin urmare este considerată **persoană** ce intră sub incidența prevederilor Codului fiscal **orice persoană fizică sau juridică**.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunile de persoană, persoană impozabilă, persoană neimpozabilă, au fost definite la titlul VI din Codul Fiscal, la art. 125¹, pct.18-21:

Art. 125¹ **“Semnificația unor termeni și expresii**

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

18. **persoană impozabilă** are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, **instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;**

19. **persoană juridică neimpozabilă** reprezintă persoana, alta decât persoana fizică, care nu este persoană impozabilă, în sensul art. 127 alin. (1);

20. **persoană neimpozabilă** reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

21. **persoană** reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă;

Astfel, din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, se reține că instituția publică ca și persoană juridică reprezintă persoană impozabilă în sensul titlului VI privind taxa pe valoare adăugată, în condițiile în care **desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.**

Conform art. 127, alin (2) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal: "**activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**"

În explicarea art.127 din codul fiscal, la punctul 3 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, legiuitorul a precizat:

PCT 3(10)" În situația în care instituția publică desfășoară activități pentru care este tratată ca persoană impozabilă, instituția publică este considerată persoană impozabilă în legătură cu acele activități sau, după caz, cu partea din structura organizatorică prin care sunt realizate acele activități. Prin excepție, în scopul stabilirii locului prestării serviciilor conform art. 133 din Codul fiscal, o persoană juridică neimpozabilă care este înregistrată în scopuri de TVA este considerată persoană impozabilă.

Prin urmare, o instituție publică ca și persoană juridică se consideră că a realizat o activitate economică în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă a realizat venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale.

În situația în care persoana impozabilă vinde succesiv bunuri imobile "Locuințe bloc B4" și terenuri construibile și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun taxării. Caracterul de continuitate al operațiunii în cauză este dat de existența contractelor successive de vânzare a imobilelor și terenurilor, caz în care legiuitorul încadrează **persoana vânzătoare** în categoria **persoanei impozabile**.

Astfel se reține că persoana impozabilă - ... a realizat venituri din vânzarea de bunuri imobile și terenuri, fapt pentru care avea obligația să solicite înregistrare

scopuri de TVA, să aplice taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale și analizând operațiunile efectuate în perioada 2008-2010 de către petentă, rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, contestatara, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut calitate de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Referitor la afirmațiile petentei: “ *Prin Raport s-a mai reținut că veniturile realizate de ..., din vânzări de terenuri construibile, precum și din vânzări de apartamente noi, depășesc plafonul de 35.000 euro la cursul de schimb de la data aderării în UE, respectiv 119.000 lei.*” se reține că potrivit Raportului de inspecție fiscală la data de 31.03.2008 entitatea a înregistrat venituri din vânzarea terenurilor construibile în valoare de ... lei (ianuarie-... lei, februarie-... lei, martie-... lei), depășind plafonul de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie și ca urmare, trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii plafonului menționat anterior (10.04.2008) în conformitate cu art.152, alin.(1) din Codul fiscal “*Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate aplica scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).*”

Potrivit art.152, alin(6) din Legea 571/2003 : „**Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) ori, după caz, la alin. (5) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă conform art. 153.**”

Conform art.153 alin.(1) lit.b) din Codul Fiscal “ **Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:**

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;

Prin normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul Fiscal aprobate prin H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit pct.62 alin.(2):

“ În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxa pe valoare adăugată în regim normal, după înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată** pe care **persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.**

Începând cu 01.01.2008, potrivit alin.(2) lit.f) al art.141 din Codul Fiscal, este scutită pe taxa pe valoare adăugată:

f) **livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile.** În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

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

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

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

Potrivit prevederii legale citate mai sus, este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează ca excepție, că persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren constructibil, nu beneficiază de scutire de taxa pe valoare adăugată pentru această livrare, dacă și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial al taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia, în forma aplicabilă până în 01.07.2010,

“(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”,

iar în forma aplicabilă din 01.07.2010,

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

Astfel potrivit acestor prevederi legale, TVA de determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare.

Cu privire la categoriile de folosință a terenurilor vândute de petentă se rețin următoarele:

Având în vedere faptul că legiuitorul în definirea noțiunii de ”teren constructibil”- orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții- a ținut să utilizeze și noțiunea *”conform legislației în vigoare”*, se reține că această trimitere are în vedere acele acte normative care reglementează regimul terenului, respectiv din punct de vedere juridic, economic și tehnic, **categoria de folosință a terenului**, pe care se pot executa construcții. **Chiar dacă norma legală nu prevede/individualizează în mod expres documentul care atestă natura terenului, acesta este determinabil conform legislației specifice.**

Astfel, potrivit prevederilor art.39 alin (4) și alin.(6) din Ordinul nr. 633/2006 pentru aprobarea regulamentului de organizare și funcționare a birourilor de cadastru și publicitate imobiliară, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Mențiunile privind terenul și categoria de folosință sunt cele prevăzute în Normele tehnice pentru introducerea cadastrului general,

aprobate prin Ordinul Ministrului Administrației Publice nr. 534/2001, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 744 din 21.11.2001.”

“(6) Cât privește **categoria de folosință, destinația și descrierea construcțiilor, acestea se preiau din documentația cadastrală și se înscriu în cartea funciară.**”

Totodată la punctul 8 din Anexa 1 – “Norme tehnice pentru introducerea cadastrului general” la Ordinul Ministrului Administrației Publice nr. 534/2001 privind aprobarea Normelor tehnice pentru introducerea cadastrului general, cu modificările și completările ulterioare, sunt prevăzute criteriile de clasificare și identificare a categoriilor de folosință a terenurilor și a construcțiilor. Astfel, potrivit prevederilor pct.8.1.11 și pct.8.1.2.:

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

8.1.2. **Fiecare dintre cele 5 destinații ale terenurilor poate avea categorii de folosință predominante, care ocupă suprafața majoritară, și categorii de folosință care ocupă un procent mai mic. De exemplu, în grupa terenurilor cu destinație agricolă kategoriile de folosință predominante sunt: arabilul, viile, livezile, fânețele și pășunile, dar un procent mai mic îl ocupă și construcțiile, apele etc. Tot astfel, în intravilane, în afară de categoria de folosință curți - construcții, care este predominantă în cadrul destinației, se includ și alte categorii de folosință care ocupă suprafețe mai mici, cum ar fi: arabil, livezi, ape etc.**”

Conform pct. 9.3.2.din același act normativ:

“9.3.2. **Identificarea și consemnarea categoriei de folosință se fac pentru fiecare parcelă de teren (în extravilan și intravilan), iar datele se înscriu în fișa corpului de proprietate avându-se în vedere semnificațiile simbolurilor (codurilor) categoriilor de folosință. Codurile categoriilor de folosință se scriu și pe schițele întocmite pentru fiecare corp de proprietate.**”

Prin urmare, în vederea încadrării terenurilor la momentul vânzării în categoria celor construibile sau de altă natură, pentru a putea determina condițiile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal aprobate prin HG 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.:

“(6) În aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism.”

Astfel potrivit art.6 alin.(1) din Legea 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare până la data de 13.02.2009:

“(1) **Certificatul de urbanism este actul de informare prin care autoritățile prevăzute la art. 4, în conformitate cu prevederile planurilor urbanistice**

și ale regulamentelor aferente acestora ori ale planurilor de amenajare a teritoriului, după caz, avizate și aprobate potrivit legii, fac cunoscute solicitantului elementele privind regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor și construcțiilor existente la data solicitării și stabilesc cerințele urbanistice care urmează să fie îndeplinite în funcție de specificul amplasamentului, precum și lista cuprinzând avizele și acordurile legale, necesare în vederea autorizării.”

Începând cu data de 14.02.2009, prevederile art.6 alin(1) din Legea 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt similare cu prevederile citate mai sus.

Prin urmare calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din informațiile oferite de certificatul de urbanism, respectiv elementele privind regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor și construcțiilor existente la data solicitării.

Având în vedere cele menționate mai sus se reține că începând cu data de 22.12.2008 în conformitate cu pct.37 alin.(6) din Norme, astfel cum acestea au fost modificate prin Hotărârea Guvernului nr.1618/2008, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.865/22.12.2008, certificatul de urbanism reprezintă documentul justificativ care probează încadrarea terenului într-o anumită categorie de folosință, prin urmare, prezentarea acestuia la momentul vânzării este obligatorie pentru a justifica aplicarea scutirii de TVA sau taxarea după caz. Anterior datei de 22.12.2008, în vederea încadrării terenurilor, la momentul vânzării, în categoria celor construibile sau de altă natură, trebuiau avute în vedere documentațiile cadastrale întocmite pentru înscrierea în cartea funciară, în conformitate cu prevederile Legii cadastrului și a publicității imobiliare nr. 7/1996, republicată în 2006, și a altor acte normative emise în temeiul prevederilor acestei legi.

Astfel, pentru a putea determina condițiile de aplicare a scutirii de TVA prevăzute la art.141, alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, având în vedere perioada verificată (01.01.2008-31.07.2011) se impune a fi verificate:

- pentru perioada 01.01.2008 - 21.12.2008 -mențiunile înscrise în actele de vânzare –cumpărare și în extrasele de carte funciară iar informațiile conținute de astfel de documente trebuie să conțină elemente clare privind categoria de folosință a terenurilor ce a făcut obiectul vânzării.

- pentru perioada 22.12.2008 - 31.07.2011- certificatul de urbanism aferent fiecărui contract de vânzare –cumpărare.

Mai mult, se reține că petenta nu depune la dosarul cauzei în susținerea contestației nici unul din documentele invocate, respectiv copii ale contractelor de vânzare-cumpărare, ale fișelor cadastrale precum și copii ale certificatelor de urbanism solicitate la momentul vânzării terenurilor în cauză ca și dovezi pe care se întemeiază contestația conform art.65 din Codul de procedură fiscală:

"Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal"

Art.213 alin.(1) din Codul de procedură fiscală prevede :

"(...) *Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*"

Art.206 din Codul de procedură fiscală prevede :

"*Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

(...) d) dovezile pe care se întemeiază" .

Prin contestația depusă la DGFP Tulcea petenta contestă toată suma stabilită de plată, dar face referire doar la terenurile care au făcut obiectul stabirii TVA colectată nu și la locuințele tip bloc B4.

Din cele menționate mai sus se reține că organul de inspecție fiscală a stabilit în mod corect TVA colectată în sumă de ... lei din vânzarea de terenuri și locuințe bloc B4.

Pentru perioada 01.05.2008 - 31.12.2008, petenta are dreptul la deducerea TVA pentru serviciile achiziționate – lucrări de construcții obiectivul "Locuințe bloc B4" în sumă de ... lei.

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că organul de inspecție fiscală a stabilit în conformitate cu prevederile legale, Tva de plată în sumă de ... lei aferentă unor venituri din vânzarea terenurilor construibile și apartamente noi, în sumă de ... lei, ca urmare a neînregistrării petentei în scopuri de TVA.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și din prevederile legale în materie și în temeiul art. 216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

"(1) *Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*" coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căreia:

„ *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;"

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de ... împotriva Deciziei de impunere F-TL ... emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în sumă de ... lei.

În ce privește accesoriile în sumă totală de ... lei, aferente TVA se reține că acestea reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitele, iar prin contestația formulată petenta nu a obiectat asupra modului de calcul a acestora, în ceea ce privește numărul zilelor de întârziere și cota aplicată. Având în vedere principiul de drept *accessorium sequitur principale*, urmează a se respinge contestația cu privire la acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.216 din OG 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Art.1. Respingerea ca inadmisibilă a contestației, formulată de ... împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-TL

Art.2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației, formulată de ... sub nr.... pentru suma totală de ... lei reprezentând: TVA în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei, stabilite de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.

Art.3. Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV