

DECIZIA NR.49

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P. - Activitatea de Inspectie Fiscala-Serviciul Inspectie Fiscala, privind solutionarea contestatiei depusa de catre d-l **XXX**, cu domiciliul in si inregistrata la D.G.F.P. sub nr. .

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere nr. si a Raportului de inspectie fiscala nr. prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in valoare de **lei** si obligatii fiscale accesorii aferente in valoare de **lei**.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere nr. , in data de 09.11.2011 si de data depunerii contestatiei la DGFP in 07.12.2011, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. Brasov este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre d-l **xxx**

I. D-l xxx contesta Decizia de impunere nr. si Raportul de inspectie fiscala nr. si solicita anulara actelor contestate prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in valoare de lei si obligatii fiscale accesorii in valoare de lei, motivand astfel:

Contestatarul sustine ca tranzactiile imobiliare efectuate nu au un caracter comercial ci unul civil.

In ceea ce priveste prevederile art.127 alin.(1) si (2) din Codul fiscal , contestatarul arata ca aceste prevederi nu se aplica in cazul sau, aratand ca situatia in care persoanele fizice care livreaza bunuri imobile devin persoane impozabile este explicata prin alin.(2.1) al art.127 cu aplicare din 2009 astfel ca taxarea s-ar fi putut aplica doar contractelor de vanzare cumparare incheiate dupa data intrarii in vigoare a OUG nr.109/07.10.2009.

Petentul sustine ca dispozitiile art.152 si 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu fac referire la persoanele fizice deci nu ii sunt aplicabile si organele fiscale aveau obligatia de a-l inregistra ca platitor de TVA din oficiu daca el nu si-a indeplinit aceasta obligatie.

De asemenea, petentul considera ca pct.66 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal dat in aplicarea art.153 din Codul fiscal care prevede ca intentia persoanei de a desfasura o activitate economica trebuie apreciata la momentul cand persoana respectiva incepe sa angajeze costuri nu i se aplica deoarece nu i s-au comunicat elementele care demonstreaza inceperea unei activitati comerciale.

Potentul arata ca obligatia de a plati TVA este stabilita in baza art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, articol introdus prin OUG nr.106/2007 cu aplicare din luna ianuarie 2008 astfel ca nu poate datora TVA aferent anului 2006.

Potentul considera ca nici una din tranzactiile efectuate nu se incadreaza in sfera de aplicabilitate a TVA deoarece nu exista identitate intre termenii "intravilan" si "construibil" iar pentru realizarea de constructii o conditie imperativa este "scoaterea din

circuitul agricol al terenului". Dupa data de 23.06.2009, prin introducerea alin.(50 al art.31.1 din Legea nr.350/2001 nu mai este necesara scoaterea din circuitul agricol a terenurilor aflate in intravilan dar trebuie implinita o conditie esentiala, si anume terenul trebuie sa fie evidentiat ca intravilan in baza Planului Urbanistic General.

Petentul solicita ca la stabilirea eventualelor obligatii fiscale ale sale sa se aiba in vedere dispozitiile imperative ale legislatiei in vigoare deoarece aplicabilitatea legii opereaza numai pentru viitor, astfel ca dispozitiile legale din 2009 sau 2010 nu se pot aplica unor situatii nascute anterior intrarii in vigoare a acestor texte de lege.

Petentul aduce in sustinerea contestatiei sale un principiu fiscal prevazut la art.3 lit.b) din Codul fiscal si anume "certitudinea impunerii".

II. Prin Decizia de impunere nr. , organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.v-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar de plata TVA in valoare de lei si obligatii fiscale accesorii aferente TVA de plata in valoare de lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. , care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. , contestata de catre D-l **xxx**, rezulta urmatoarele:

Potrivit "listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, contribuabilul **xxx** figureaza cu tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2006-2010 in urma carora a obtinut venituri totale in suma de lei.

In timpul verificarii organele fiscale au solicitat Biroului Notarilor Publici Asociati Marin Lucica si Marin Horatiu copii dupa toate contractele de vanzare cumparare incheiate de d-l **xxx** , fiind transmise copii dupa un numar de de contracte.

Fata de lista nominala, rezulta ca d-l **xxxxa** incheiat un numar de de tranzactii, valoarea tranzactiilor fiind stabilita la suma de lei.

Din contractele de vanzare cumparare puse la dispozitia organelor fiscale s-a constatat ca au fost efectuate tranzactii imobiliare ce au avut ca obiect suprafete de teren rezultate in urma parcelarii terenului in suprafata de mp achizitionat de contribuabil in anul 2005.

Tranzactiile imobiliare s-au desfasurat pe perioada 2006 - 2008 rezultand ca activitatea desfasurata de contribuabil a fost realizata in scopul obtinerii de venituri, avand caracter de continuitate. In baza legislatiei in vigoare, contestatarul trebuia sa se inregistreze ca persoana impozabila in scopuri de TVA si sa plateasca TVA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 28.04.2006 a fost depasit plafonul de scutire din punct de vedere al TVA de 200.000 lei prevazut de art.152 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar dupa data de 30.04.2006, contestatarul trebuia sa se inregistreze la organul fiscal in termen de 10 zile (10.05.2006), devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.06.2006, lucru care nu a fost realizat.

Avand in vedere ca petentul a efectuat un numar de tranzactii imobiliare in perioada 2006-2008 constand in vanzarea de terenuri, organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea desfasurata are caracter de continuitate, situatie in care trebuia solicitata inregistrarea in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Deoarece petentul nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, nu a colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor si nu a declarat si achitat bugetului de stat TVA , organele de inspectie fiscala au colectat TVA in valoare de lei aferenta veniturilor in valoare de lei realizate din vanzarea terenurilor prin contracte de vanzare-cumparare, respectiv pozitiile 12 -32 din situatia contractelor de vanzare cumparare, situatie prezentata la pag. din Raportul de inspectie fiscala nr. .

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in valoare de lei in conformitate cu prevederile art.119 si

120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, dobanzi de intarziere in cota de 0,05% si in valoare de lei conform art.I pct.10 alin.(1) si (7) din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, dobanzi de intarziere in cota de 0,04% si in valoare de lei conform art.I pct.2 din OUG nr.88/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 si penalitati de intarziere in valoare de conform art.II, pct.2 din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea O.G 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarului , documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 2006 - 2010.

Referitor la suma totala de lei reprezentand TVA in valoare de lei si obligatii fiscale accesorii in valoare de lei, contestata de catre d-nul xxxx, **D.G.F.P.prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate in perioada 2006-2010 constand in vanzari de terenuri intravilane, d-nul datoreaza taxa pe valoarea adaugata in valoare de lei si majorari si obligatii fiscale accesorii in valoare de lei in conditiile in care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire fara a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.**

In fapt, in perioada 2006-2008 d-nul **xxx** a realizat tranzactii constand in vanzari de terenuri intravilane situate in.

Potrivit "listei nominale beneficiar de venit conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, contestatarul **xxx** figureaza cu un numar de tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2006-2011 in valoare de lei.

Urmare a verificarii informatiilor transmise de catre notarii publici si documentelor puse la dispozitie de catre d-nul **xxx**, organele de inspectie fiscala au constatat ca acesta a realizat un numar de tranzactii imobiliare in valoare totala de lei.

Diferenta de tranzactii care nu se regasesc in lista 208, un numar de tranzactii aferente sem. I 2007 apar pe CNP -ul d-lui **xxx** in aplicatia informatii fiscale privind tranzactiile imobiliare dar nu figureaza pe lista nominala beneficiar de venit , tranzactii apar pe CNP-ul mandatarului d-l in loc de CNP-ul beneficiarului de venit d-l **xxx** iar restul de tranzactii nu au fost cuprinse in declaratia 208 depusa de Biroul Notar Public aferenta sem. I si II al anului 2006.

In perioada 06.02.2006 - 18.06.2008 contestatarul a realizat un numar de tranzactii in valoare totala de lei, activitatea avand caracter de continuitate, fara sa solicite inregistrarea ca persoana impozabila in scopuri de TVA si nici ca persoana fizica care desfasoara activitati economice in mod independent sau exercita profesii libere.

Tranzactiile imobiliare au avut ca obiect suprafete de teren rezultate in urma parcelarii terenului in suprafata de mp achizitionat conform contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. la Biroul Notar Public.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile realizate de catre petent reprezinta operatiuni cu caracter economic, o parte sunt scutite de TVA iar o alta parte nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, astfel d-nul **xxx** avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA dupa depasirea plafonului de scutire stabilit conform legii.

S-a constatat ca la data de 30.04.2006 a fost depasita cifra de afaceri de 200.000 lei reprezentand plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevazut de art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar pana in data de 10.05.2006, d-nul **xxxx** avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA pentru operatiunea de

vanzare a terenurilor in conformitate cu prevederile art.70 alin.(5) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala devenind platitor incepand cu data de 01.06.2006.

Deoarece contestatarul nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, nu a colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor si nu a declarat si achitat bugetului de stat TVA aferenta acestor venituri, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in valoare de lei aferenta veniturilor in valoare de lei realizate din vanzarea terenurilor, prin contracte de vanzare-cumparare, contracte care se regasesc in tabelul din Raportul de inspectie fiscala nr., pag., de la pozitiile 12 pana la 32 inclusiv, si care intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in valoare de lei in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, dobanzi de intarziere in cota de 0,05% si in valoare de lei conform art.I pct.10 alin.(1) si (7) din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, dobanzi de intarziere in cota de 0,04% si in valoare de lei conform art.I pct.2 din OUG nr.88/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 si penalitati de intarziere in valoare de conform art.II, pct.2 din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea O.G 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata.

In contestatia formulata, contestatarul sustine ca nu datoreaza bugetului de stat TVA in valoare de lei si obligatii fiscale accesorii in valoare de lei stabilite prin Decizia de impunere nr. intrucat tranzactiile desfasurate pe perioada 2006-2008 nu intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA, tranzactiile nu au caracter comercial ci civil iar art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal impune obligatia platii TVA de la 01.01.2008.

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare valabil in anul 2006, care dispun:

"ART. 126

Sfera de aplicare

(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

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

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

Prin urmare, potrivit prevederilor legale, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei, in conditiile in care sunt realizate de o persoana impozabila asa cum a fost definita la art.127 alin.(1) iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitatile economice prevazute la art.127 alin.(2).

Neindeplinirea cumulativa a conditiilor prevazute la art.126 alin.(1) conduce la scoaterea din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata a respectivei operatiuni.

Potrivit prevederilor art.127 alin.(1) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, *"Este considerata 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) pct.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare aplicabil in anul 2006, prevede:

"(1) În înțelesul prezentului cod termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație(...)

20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;"

Din coroborarea prevederilor legale mai sus mentionate se retine ca o persoana fizica reprezinta persoana impozabila in sensul Titlului VI din Codul fiscal in conditiile in care aceasta 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.

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.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. "*

Prevederile art.127 alin.(2) reprezinta transpunerea in legislatia nationala a dispozitiilor art.9 alin.(1) a doua propozitie din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, articol care confera un domeniu foarte larg de aplicare a TVA, domeniu care cuprinde toate etapele de productie, distributie si furnizare de servicii. De asemenea, **termenul de exploatare se refera la toate operatiunile, oricare ar fi forma juridica a acestora**, efectuate in scopul obtinerii de venituri, avand un caracter de continuitate.

In sensul art.127 alin.(2) pct.2 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal (forma valabila in 2006) se mentioneaza:

"Nu are caracter de continuitate, in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale".

Incepand cu anul 2007, in explicitarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, pct.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , legiuitorul precizeaza:

"(1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor

bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. "

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **excepție facând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate**, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Referitor la afirmația petentului cu privire la caracterul civil al tranzacțiilor conform careia :*" tranzacțiile au avut caracter civil și nu comercial"* , precizăm:

Utilizarea în cuprinsul Codului fiscal a unei noțiuni precum "comerciant", astfel cum aceasta este definită de Codul comercial, nu este necesară, întrucât Codul fiscal definește și utilizează , în vederea determinării regimului TVA, noțiuni precum "persoană impozabilă", "operațiuni impozabile" și "activitate economică". În aceste condiții, definițiile existente la art.126 și art.127 alin.(1) și (2) din Codul fiscal sunt suficiente pentru stabilirea regimului TVA aplicabil tranzacțiilor efectuate de persoanele fizice, nefiind necesară utilizarea complementară a unor definiții din Codul comercial și nici amendarea acestuia din urmă pentru a fi posibilă taxarea operațiunilor imobiliare efectuate de persoane fizice în calitate de persoane impozabile.

În plus, trebuie avut în vedere că operațiunile impozabile din perspectiva TVA nu sunt doar cele care constituie fapte de comerț. Sfera de aplicare a taxei, astfel cum reiese din prevederile fiscale în materie, este mult mai largă, astfel ca operațiuni care nu sunt considerate din punct de vedere al Codului comercial ca fiind fapte de comerț, sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA. Activitățile de interes general cum sunt: spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiuni strans legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități; activitatea de învățământ prevăzută în Legea învățământului nr.84/1995; prestări de servicii și/sau livrări de bunuri strans legate de asistență și/sau protecția socială, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități, etc., care sunt operațiuni impozabile, dar scutite de TVA fără drept de deducere. Prin urmare, asimilarea noțiunilor precum "fapte de comerț" și "comerciat" cu cele precum "operațiuni impozabile" și "persoană impozabilă" nu este în concordanță cu principiile generale ale TVA (principii care sunt reglementate în legislația comunitară în domeniu, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA).

În situația în care persoana fizică este considerată persoană impozabilă conform art.127 alin.(1) din Codul fiscal, aceasta are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.152 alin.(3) și (6) și art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care dispun pentru anul 2006:

" ART. 152

Sfera de aplicare și regulile pentru regimul special de scutire

(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii.

Pentru persoanele nou-înființate, anul fiscal reprezintă perioada din anul calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Frațiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întreagă. Persoanele care se află în regim special de scutire trebuie să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii, care intră sub incidența prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări. Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.

(6) Cifra de afaceri care servește drept referință la aplicarea alin. (1) este constituită din suma, fără taxa pe valoarea adăugată, a livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii taxabile, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere, potrivit art. 143 și 144.

ART. 153

Înregistrarea plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată

(1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe".

iar la art.70 alin.(1) si (5) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala se precizeaza:

"ART. 70

Înregistrarea și scoaterea din evidență a plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată

(1) Orice persoană impozabilă care realizează operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală în următoarele situații:

c) după înființare, în mod obligatoriu, dacă depășește plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a depășit acest plafon;

(5) Data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată este:

a) data comunicării certificatului de înregistrare în situațiile prevăzute la alin. (1) lit. a) și b), și, după caz, la alin. (2);

b) data de întâi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă face opțiunea pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată în situațiile prevăzute la alin. (1) lit. d);

c) data de întâi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită luarea în evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în situațiile prevăzute la alin. (1) lit. c) și, după caz, la alin. (2)".

Dupa 01.01.2007 aceste prevederi sunt preluate de art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, 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 depășit acest plafon;

iar la pct.66 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizeaza:

(1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal.

La art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal valabil pana la 31.12.2006 se precizeaza:

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 200.000 lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

Incepand cu 01.01.2007 continutul art.152 alin.(1) este urmatorul:

“Regimul special de scutire pentru intreprinderile mici.

(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita 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).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale.[...]

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153."

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspectie fiscala nr. , situatia privind tranzactiile efectuate in perioada 2006-2009, rezulta d-l **xxxx** a depasit plafonul de scutire de 200.000 lei la data de 30.04.2006 astfel ca petentul trebuia sa se inregistreze in termen de 10 zile la organul fiscal, adica pana in data de 10.05.2006 si sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.06.2006.

In drept, art.153 alin.1 din Codul Fiscal precizeaza:

"ART. 153

Înregistrarea plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată

(1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe".

Avand in vedere prevederile legale enuntate, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de TVA in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita plata TVA pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa de la data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA pana la data constatarii abaterii.

Pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de TVA se aplica cota standard de 19% asupra bazei impozabila conform art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003. Totodata, la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare sunt prevazute operatiunile din interiorul tarii care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere.

Se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de bunuri imobile, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA. Deci, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA deoarece realizeaza fapte de comert, asa cum prevede si Codul comercial.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale si analizand operatiunile efectuate in perioada 2006-2008 de d-l **xxxx**, respectiv tranzactionarea a terenuri intravilane, rezulta ca acestia au obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt definite la articolele de lege mai sus enuntate, devenind persoana impozabila.

In ceea ce priveste afirmatia petentului conform careia solicita sa i se comunice " *care sunt elementele care sa demonstreze inceperea unei activitati comerciale. Care au fost costurile angajate sau investitiile premergatoare necesare initierii unei activitati economice?*", precizam urmatoarele:

In anul 2005 , prin contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr. , petentul a achizitionat un teren in suprafata de mp, situat in intravilanul .

Conform actului de dezlipire nr. suprafata de mp situata in intravilanul municipiului , la a fost dezlipita in de loturi de teren care au fost revandute in anii 2006, 2007 si 2008.

De asemenea, suprafata de mp situata in intravilanul municipiului inscrisa CF nr. a municipiului la a fost dezlipita in de loturi de teren care au fost revandute in anii 2006, 2007 si 2008.

Activitatea economica se considera inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia este apreciata pe baza elementelor referitoare la angajarea de costuri si/sau efectuarea de investitii pregatitoare.

Din contractele de vanzare cumparare puse la dispozitia echipei de inspectie fiscala s-a constatat ca petentul a efectuat in perioada 2006-2008 tranzactii imobiliare care au avut ca obiect vanzarea de terenuri intravilane situate. Aceste terenuri au provenit din cumpararea unui teren in anul 2005, teren care a fost dezmembrat si parcelat, angajand costuri necesare pentru initierea unei activitati economice.

Prin urmare, avand in vedere ca d-l **xxxx** a desfasurat activitati economice cu caracter de continuitate devenind persoana impozabila, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal au colectat suplimentar TVA de plata asupra veniturilor realizate din tranzactionarea terenurilor cuprinse in tabelul existent la pag. din Raportul de inspectie fiscala nr., reprezentand terenuri situate in intravilanul Municipiului.

Nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei mentiunea petentului cu privire la faptul ca nu este persoana impozabila deoarece completarea art.127 cu alin.(2.1) s-a facut in anul 2009 deci taxarea contractelor de vanzare cumparare ar putea fi aplicata doar dupa aceasta data.

Prevederile art.2 alin.(1) din HG nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata exclud din sfera TVA tranzactiile efectuate de persoane fizice daca acestea au ca obiect locuinte proprietate

personala sau bunuri folosite in scop personal astfel ca pana la 01.01.2007 nu exista nici o scutire de TVA pentru tranzactii imobiliare, persoana fizica devenind persoana impozabila pentru orice vanzare de bunuri imobile care nu erau utilizate in scopuri personale sau care nu erau realizate ocazional.

Stabilirea calitatii de platitor de TVA a petentului s-a facut in baza prevederilor art.152 si 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care au fost mentionate mai sus, aplicabile in anul 2006.

In ceea ce priveste afirmatia petentului conform careia " *mergand pe rationamentul dvs. si care de fapt constituie punctul esential al notei de control si al raportului de inspectie fiscala in conformitate cu care exista identitate intre termenii "intravilan" si "construibil" rezulta ca terenuri construibile sunt si terenurile plantate, cele aflate permanent sub ape sau avand alta destinatie (drum. pod, cai de transport cfr, utilitati, etc) cata vreme acestea se afla in perimetrul intravilanului..." precum si faptul ca " terenul intravilan trebuie sa fie evidentiat prin Planul urbanistic general aprobat" , precizam ca la incadrarea in sfera TVA a terenurilor intravilane vandute s-a tinut seama si de prevederile art.2, lit.d) din Legea nr.18/1991, republicata, Legea fondului funciar:*

"Art.2

In functie de destinatie, terenurile sunt:

d) terenuri din intravilan , aferente localitatilor urbane si rurale, pe care sunt amplasate constructiile, alte amenajari ale localitatilor, inclusiv terenurilor agricole si forestiere;"

Pe de alta parte la art.1, ANEXA 1 din Ordinul 897/798/2005 pentru aprobarea Regulamentului privind continutul documentatiilor referitoare la scoaterea terenurilor din circuitul agricol.

" Art.1

(1) Amplasarea constructiilor de orice fel se face conform prevederilor Legii fondului funciar nr.18/1991, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, pe terenuri situate in intravilanul localitatilor stabilit conform legii; fac exceptie constructiile prevazute la alin.(2) si (3) ale art.91 din legea mentionata, care pot fi amplasate si pe terenuri situate in intravilanul localitatilor, cu precadere pe cele cu folosinte neagricole sau cu folosinte inferioare si slab productive, cu respectarea prevederilor art.92 din aceeaasi lege."

Conform anexei 2 din Legea 350/2001 privind amenajarea teritoriului si urbanismul, conform caruia " *Teritoriu intravilan - totalitatea suprafetelor construite si amenajate ale localitatilor ce compun unitatea administrativ - teritoriala de baza, delimitate prin planul urbanistic general aprobat si in cadrul carora se poate autoriza executia de constructii si amenajari. De regula intravilanul se compune din mai multe trupuri (sate sau localitati suburbane componente)"*

si ale art.4, alin.(1) din HG nr.525/1996 pentru aprobarea Regulamentului general de urbanism:

" Terenuri agricole din intravilan

(1) Autorizarea executarii constructiilor pe terenurile agricole din intravilan este permisa pentru toate tipurile de constructii si amenajari specifice localitatilor, cu respectarea conditiilor impuse de lege si de prezentul regulament."

De asemenea, in anexa 2 din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii:

“ Intravilanul localitatii

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

Intravilanul se poate dezvolta prin extinderea in extravilan numai pe baza de planuri urbanistice zonale (PUZ) , legal aprobate, inregistrandu-se ulterior in Planul urbanistic general (PUG) al localitatii”.

Tranzactiile efectuate in anul 2006, dupa data de la care petentul a devenit platitor de TVA, au intrat in sfera operatiunilor taxabile deoarece au avut ca obiect terenuri construibile achizitionate in vederea revanzarii, care au fost apoi dezmembrate si lotizate, fara a fi folosite in scop personal de petent, cu mentiunea ca in 2006 nu a existat nici o scutire din punct de vedere al TVA in ceea ce priveste tranzactiile cu bunuri imobile.

Incepand cu data de 01.01.2007 s-au introdus in sfera operatiunilor scutite de TVA livrarile de constructii , parti ale acestora si terenurile pe care acestea sunt construite , precum si a oricarui alt teren, efectuate de catre orice persoana impozabila introducandu-se ca exceptie taxarea livrarilor de constructii noi, parti de constructii noi sau de terenuri construibile.

Pentru tranzactiile efectuate dupa data de 01.01.2007 s-a calculat TVA deoarece aceste tranzactii au avut ca obiect terenuri intravilane, asa cum rezulta din contractele de vanzare cumparare precum si din certificatele de urbanism nr. care au fost solicitate pentru efectuarea dezmembrarii terenului din.

In certificatul de urbanism nr. pentru terenul situat in , inregistrat in CF, nr. top se face mentiunea ca terenul se afla situat in intravilanul mun. , avand destinatia (conform PUD Ansamblu locuinte) : zona constructii propusa, zona drumuri si trotuare amenajate si zona verde amenajata.

In certificatul de urbanism nr. pentru terenul situat in , inregistrat in CF, nr. top se face mentiunea ca terenul se afla situat in intravilanul mun. , avand destinatia (conform PUZ, etapa a IV-a aprobat cu HCL) : zona de locuinte cu interdictie temporara de construire pana la intocmirea PUD.

Din toate aceste mentiuni rezulta ca terenurile care au facut obiectul tranzactiilor efectuate de petent dupa data de 01.01.2007 sunt terenuri construibile deci sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Din toate cele precizate mai sus rezulta ca pe terenurile situate in intravilan se pot efectua constructii, incadrandu-se in prevederile art.141, alin.(2), lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil in anul 2007, conform carora:

”ART. 141

Scutiri pentru operatiuni din interiorul țării

(2) Următoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau

parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, 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 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 construibil, nu beneficiază de scutirea de taxa pe valoarea 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.

La data de 01.01.2008, art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal se modifică, în sensul ca:

"(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

*f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. 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;"

Legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată, prevede, prin excepție, că tranzacțiile cu terenuri construibile sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În aceste condiții se reține obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu terenuri construibile realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Prin urmare, tranzacțiile imobiliare realizate de către d-l **xxx**, constând în vânzarea a terenuri intravilane situate în municipiul, conform contractelor de vânzare-cumpărare existente la dosarul contestației, sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, acesta având obligația să colecteze și să plătească la bugetul statului taxa pe valoarea adăugată pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru aceste livrări.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în materie rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal și corect au stabilit în sarcina d-lui **xxx** TVA de plată în valoare de lei asupra veniturilor în valoare de lei realizate din tranzacționarea a terenuri intravilane, conform contractelor de vânzare-cumpărare existente la dosarul contestației, pe perioada 2006-2008, fapt pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în suma de lei prin Decizia de impunere nr..

În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii în suma de lei stabilite prin Decizia de impunere nr., contestate de petentă, precizăm:

Majorarile de intarziere in suma de **lei** au fost calculate pentru perioada 25.10.2006 pana la data de 30.06.2010 si au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) si alin.(7) in vigoare pana la 01.07.2010 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala care dispune:

"(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență si până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Dobanzile de intarziere in cuantum de 0,05% /zi in suma de **lei** au fost calculate pentru perioada 01.07.2010 - 30.09.2010 conform art.I pct.10 alin.(1) si (7) din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala care prevad ca:

" 10. Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență si până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Dobanzile de intarziere in cuantum de 0,04%/zi in valoare de **lei** au fost calculate pentru perioada 01.10.2010 - 25.10.2011 conform art.I pct.2 din OUG nr.88/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003:

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

La calculul penalitatilor de intarziere in suma de **lei**, in drept sunt aplicabile prevederile art.II, pct.2 din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea O.G 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, care precizeaza :

"ART. 120¹*)

Penalități de întârziere

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

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

Intrucat prin prezenta decizie s-a respins ca neintemeiata contestatia formulata pentru suma de **lei** reprezentand TVA stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala , urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la

obligatiile fiscale accesorii aferente in suma de **lei**, conform principiului "**accessorium sequitur principalem**".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiate a contestatiei formulata de catre d-l **xxx**, inregistrata la D.G.F.P. sub nr., pentru suma totala de lei, compusa din:

- **lei** reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- **lei** reprezentand majorari de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata;
- **lei** reprezentand dobanzi aferente TVA stabilita suplimentar de plata;
- **lei** reprezentand penalitati aferente TVA stabilita suplimentar de plata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la data comunicarii conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.