

DECIZIA NR. 339
din 2011

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 Persoane Fizice ..., privind solutionarea contestatiei depusa de catre d-l **XXX**, cu domiciliul in ..., cu domiciliul ales la Societatea civila de avocati ... din ..., contestatie 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.... prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

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

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 ... si de data depunerii contestatiei la DGFP ... in data de ..., 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. ... este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre d-l **XXXX**.

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

In ceea ce priveste calificarea sa ca persoana impozabila, contestatorul sustine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au considerat ca este persoana impozabila desfasurand activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in conformitate cu prevederile art.127 alin.(2) din Codul fiscal, el neavand calitatea de producator, comerciant sau prestator de servicii.

Potentul sustine ca tranzactiile imobiliare pe care le-a efectuat nu au avut caracter de continuitate si nu au rezultat din exploatarea bunurilor imobile in intelesul normelor Codului Fiscal sau a Normelor Metodologice de aplicare a acestuia.

Referitor la imobilele ce au facut obiectul tranzactiilor, potentul sustine ca acestea au fost achizitionate si urmau a fi utilizate in scop personal in vederea realizarii unei ferme pentru care sa beneficieze de fonduri europene. Instrainarea acestor imobile s-a datorat imposibilitatii realizarii scopului pentru care au fost achizitionate si nu a vizat sub nici o forma realizarea unui venit cu caracter de continuitate. De asemenea, imobilele tranzactionate nu au fost supuse unor investitii in urma carora sa se realizeze vreun profit taxabil. Achitand impozitul pe venit aferent fiecarei tranzactii, potentul sustine ca si-a achitat in intregime obligatiile fiscale.

Referitor la incadrarea activitatii de vanzare terenuri in categoria celor ce asigura venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor, potentul apreciaza ca aceasta incercare de extindere a textului Tezei a II-a a art. 127 alin.(2) de la activitatile de inchiriere la cele de vanzare reprezinta o adaugire nepermisa la text, adaugire ce nu se sprijina pe nici un criteriu rational de interpretare prin analogie: intre situatia analizata (vanzarea de terenuri) si textul legal (obtinerea de venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor) nu exista nici o legatura demonstrabila.

Petentul sustine ca in mod eronat organele fiscale au considerat instrainarile de terenuri si imobile ca operatiuni comerciale deoarece cheltuielile efectuate cu operatiunile de dezmembrare au fost necesare pentru a putea instraina unele imobile si nu in alt scop. Petentul mentioneaza ca nu are calitatea de comerciant si operatiunile desfasurate de el au caracter civil si nu comercial avand in vedere ca vanzarea - cumpararea de imobile este exclusa de Codul comercial din categoria faptelor de comert obiective.

Petentul sustine ca nu datoreaza TVA aferent acestor tranzactii pentru ca nu a desfasurat o activitate economica si nu are calitatea de comerciant, producator sau prestator de servicii iar tranzactiile efectuate nu au determinat un venit cu caracter de continuitate.

Petentul considera ca impozitarea cu TVA a vanzarilor de imobile de catre persoanele fizice este nelegala si abuziva fiind o incercare de a suplimenta veniturile bugetare prin interpretarea fortata a unor reglementari legale.

Petentul arata ca daca ar fi fost dator sa plateasca TVA, inseamna ca pretul imobilelor ar fi trebuit sa cuprinda si TVA-ul aferent, astfel ca organele fiscale ar fi trebuit sa aplice o cota de TVA de 15,96% si nu cea de 19%.

Referitor la prevederile art.141 lit.f) , precum si art.126, 127 din Codul fiscal, petentii sustin ca persoana care efectueaza livrarea trebuie sa fie persoana impozabila in sensul art.127 iar pentru a fi supusa TVA trebuie indeplinite cumulativ conditiile expuse la art.126 alin.(1). In opinia petentilor, vanzarea de bunuri este o livrare, adica un transfer al dreptului de proprietate catre cumparator dar care nu rezulta dintr-o activitate economica identificata la art.127 alin.(2).

Petentul arata ca la art.127 alin.(2) activitatile enumerate: " activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii" au fost clasificate pe baza unui criteriu mai degraba tehnic. In ceea ce priveste prestatorii de servicii, acestia sunt definiti dupa un criteriu juridic. In baza acestor considerente, petentul sustine ca intreaga clasificare este viciata deoarece este imposibil de delimitat activitatea producatorilor de cea a prestatorilor de servicii si astfel vanzarea de terenuri de catre o persoana fizica nu se incadreaza de maniera clara in nici una din cele trei categorii iar incercarea de a incadra activitatile de vanzare terenuri sau de locuinte in categoria celor care asigura venituri cu caracter de continuitate este menita sa ascunda formularea deficitara a textului legal.

Petentul considera ca organele de inspectie nu au calitatea de a stabili care terenuri sunt construibile si care nu si nu pot considera ca teren construibil orice teren intravilan. Petentul sustine ca o conditie esentiala si imperativa pentru a considera un teren construibil este aceea de a scoate terenul din circuitul agricol.

II. Prin Decizia de impunere nr....., organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.....-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 figureaza cu ... tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2007- sem.I 2010 in urma carora a obtinut venituri totale in suma de lei.

In timpul verificarii d-l **XXX** a prezentat un numar de ... contracte de vanzare-cumparare si un contract de donatie. S-a constatat ca tranzactiile imobiliare de la pozitia ... si ...din Lista nominala a beneficiarilor de venit (pag.... din dosarul cauzei) sunt aferente unei singure tranzactii imobiliare. Din toate contractele prezentate, rezulta ca in

perioada 02.03.2007-19.04.2010 petentul a vandut imobile si terenuri catre persoane fizice si juridice in valoare totala 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 vanzarea de case vechi din patrimoniul personal si terenuri extravilane (netaxabile din punct de vedere TVA) si terenuri intravilane. Tranzactiile imobiliare s-au desfasurat pe perioada 2007 - 2010 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 02.03.2007 a fost depasita cifra de afaceri de 35.000 euro reprezentand plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevazut de art.152 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar dupa data de 31.03.2007, contestatarul trebuia sa se inregistreze la organul fiscal in termen de 10 zile (10.04.2007), devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.05.2007, lucru care nu a fost realizat.

Avand in vedere ca petentul a efectuat un numar de ... tranzactii imobiliare in perioada 2007-2010 constand in vanzarea de imobile, 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 16 contracte de vanzare-cumparare.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat obligatii fiscale accesorii in valoare de ... lei in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

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: 2007 - sem.I 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-I XXX, **D.G.F.P. prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate in perioada 2007 - sem. I 2010 constand in vanzari de imobile, D-I XXX datoreaza taxa pe valoarea adaugata in valoare de ... lei 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 2007 - sem.I 2010 D-I XXX a realizat tranzactii constand in vanzari de imobile.

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 2007 - sem.I 2010 in valoare de ... lei.

Urmare a verificarii informatiilor transmise de catre notarii publici si documentelor puse la dispozitie de catre d-l **XXX**, organele de inspectie fiscala au constatat ca din cele ...de tranzactii cuprinse in lista nominala, pozitia ... si pozitia .. sunt aferente unei singure tranzactii imobiliare.

Astfel se retine ca in perioada 02.03.2007 - 19.04.2010 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.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile realizate de catre petent reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care d-l **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 31.03.2007 a fost depasita cifra de afaceri de 35.000 euro reprezentand plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevazut de art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar incepand cu data de 01.05.2007, d-l **XXX** avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA pentru operatiunea de vanzare a terenurilor si imobilelor in conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.b) coroborat cu prevederile art.127 alin.(1) si (2) si art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Deoarece contestatarul nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, nu a colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor construibile si a imobilelor 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 construibile, prin ... contracte de vanzare-cumparare, contracte incheiate dupa depasirea plafonului de scutire care se regasesc in Anexa nr.... " Situatie privind vanzarea imobilelor si calculul final al TVA-ului de plata si a accesoriilor aferente de catre organul de inspectie fiscala "(pag. ... din dosarul cauzei) la Raportul de inspectie fiscala nr.... 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, pe perioada 26.07.2007 - 31.01.2011, obligatii fiscale accesorii in valoare de ... lei in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

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 2007 - sem.I 2010 nu intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA, tranzactiile efectuate neavand caracter de continuitate.

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.126 alin.(1) si 2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

"1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operatiunile 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); "*

Prin urmare, potrivit prevederilor legale, intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate 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 rezulta din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).

Neîndeplinirea cumulativă a condițiilor prevăzute la art.126 alin.(1) conduce la scoaterea din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată a respectivei operațiuni.

Potrivit prevederilor art.127 alin.(1) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, "*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.*"

La art.125¹, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

"(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, institua publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;

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;

Se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI din Codul fiscal în condițiile în care aceasta desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice cu caracter de continuitate de natura celor prevăzute la alin.(2) al art.127 din Codul Fiscal, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

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.***"

În explicarea 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 precizează:

*"(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 ca activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**

Astfel o persoană fizică ce achiziționează imobile în scopul revanzării, devine în sensul TVA, o persoană impozabilă care desfășoară activități economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, d-l **XXX** dobândind calitatea de persoană impozabilă.

În aceste condiții nu se poate reține afirmația petentului că "nu sunt persoană impozabilă în sensul art.127 alin.2 ...neavând calitatea de producător, comerciant sau prestator de servicii."

În acest context trebuie menționat că 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". Astfel, definițiile existente la art.127 alin.(10 și (20 din Legea nr.571/2003 privind 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 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.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

(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 taxă 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 Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizează:

(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 Codul fiscal se precizeaza:

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

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca d-l XXX a realizat in perioada 02.03.2007 - 19.04.2010, ... tranzactii constand in vanzari de imobile pentru care a incasat venituri in valoare totala de ... lei.

Din contractele de vanzare -cumparare existente la dosarul contestatiei rezulta ca tranzactiile cu imobile s-au efectuat intre d-l XXX si diverse persoane fizice si juridice.

Din raportul de inspectie fiscala nr.... rezulta ca dupa depasirea plafonului de scutire de 35.000 EUR la data de 31.03.2007 numai ...din tranzactiile cu terenuri vandute cu contracte de vanzare -cumparare persoanelor fizice si juridice intra in sfera

de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, respectiv pozitiile ...si ... din Anexa ... "Situatie privind vanzarea imobilelor si calculul final al TVA-ului de plata si a accesoriilor aferente de catre organul de inspectie fiscala " la raportul de inspectie fiscala.

Se retine astfel ca d-l **XXX** in perioada 2007 - sem. I 2010, a vandut persoanelor fizice si juridice, conform contractelor de vanzare cumparare, ... terenuri intravilane in valoare totala de ... lei, operatiuni care potrivit prevederilor legale in speta sunt taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de terenuri si constructii, 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.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, invederand totodata dispozitiile pct.66 alin.(2) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, " *activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice*" si analizand operatiunile efectuate in perioada 2007 - sem.I 2010,de catre d-l **XXX**, respectiv cele ... contracte de vanzare cumparare, rezulta ca acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt definite la articolele de lege mai sus enuntate.

Din punct de vedere fiscal, operatiunile au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale precum si atunci cand o persoana fizica realizeaza in cursul unui an calendaristic mai mult de o operatiune imobiliara constand in vanzari de terenuri si constructii altele decat cele utilizate in scop personal.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, afirmatia petentului potrivit careia " tranzactiile imobiliare pe care le-am efectuat nu au avut caracter de continuitate si nu au rezultat din exploatarea bunurilor imobile" si sustinerea conform careia "incercarea de a incadra activitatile de vanzare terenuri in categoria celor ce asigura venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor...nu poate fi acceptata" intrucat vanzarea succesiva a ...de bunuri imobile, pe perioada 02.03.2007 - 19.04.2010, in scopul obtinerii de venituri conduce la caracterul de continuitate.

Prin operatiunile pe care le-a desfasurat in perioada 2007 - sem.I 2010, d-l **XXX** a avut calitatea de persoana impozabila, cu toate drepturile si obligatiile ce decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii ca persoana impozabila.

Prin urmare, avand in vedere ca persoana fizica **XXX** are calitatea de persoana impozabila inca din anul 2007, desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum si faptul ca bunurile tranzactionate, constau in vanzarea de terenuri construibile, rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestator intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata,

prin indeplinirea conditiilor prevazute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adugata, respectiv inregistrarea ca platitor de TVA, in conditiile in care depaseste plafonul de scutire de 35.000 EUR.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspectie fiscala nr., situatii centralizatoare privind tranzactiile efectuate in perioada 2007-sem. I 2010, rezulta ca persoana impozabila **XXX** a depasit plafonul de scutire in luna martie 2007, devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu luna mai 2007, avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoare adaugata pana la data de 10.04.2007, obligatie care pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala mai sus mentionat, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, nu a fost indeplinita de catre contribuabil.

In drept, art.153 alin.7 din Codul Fiscal precizeaza:

“ Inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA.

(7) Organele fiscale competente vor inregistra in scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, in conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate sa solicite inregistrarea, conform alin.(1), (2), (4) sau (5).”

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 de impozabila conform art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003.

Referitor la mentiunea petentului conform careia “ Chiar si considerand prin absurd ca subsemnatul as fi colectat si ca sunt dator sa platesc TVA, urmeaza sa observati ca “preturile” imobilelor nu fac referire la TVA , ceea ce inseamna ca pretul ar trebui sa cuprinda si TVA -ul aferent. Prin urmare, cota de TVA care ar fi trebuit calculata (desi repet, nu este cazul subsemnatului) ar fi trebuit sa fie de 15,96% si nicidecum 19% asa cum a fost retinut” , precizam ca ,organul de control a avut in vedere prevederile art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.23 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“ART. 140

Cotele

(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.

Norme metodologice:

23. (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa."

Conform prevederilor legale pretul include taxa in cazul livrarilor de bunuri pentru care nu este necesara emiterea unei facturi conform art.art.155 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si in situatia in care, conform prevederilor contractuale, pretul include si taxa.

Operatiunile realizate de petent sunt operatiuni de natura comerciala pentru care acesta trebuia sa se inregistreze ca platitor de TVA si sa emita factura.

Astfel se retine ca sustinerile petentului conform carora la determinarea TVA de plata s-ar aplica procedeul sutei marite sunt neintemeiate.

Prin Decizia Comisiei fiscale centrale nr.2/2011 s-a prevazut ca pentru livrarile taxabile de constructii si terenuri taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta se determina in functie de vointa partilor rezultata din contracte sau alte mijloace de proba administrate conform OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

"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 adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

- 1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau*
- 2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA";*

Avand in vedere ca in contractele de vanzare cumparare puse la dispozitie de petent nu a fost precizat ca pretul include si taxa, organul de inspectie fiscala a calculat corect taxa pe valoarea adaugata aplicand 19% la baza de impozitare aferenta operatiunilor taxabile avand in vedere prevederile art.137 alin.(10 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal conform carora baza de impozitare la calculul TVA este constituita din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta de vanzator din partea cumparatorului.

Art.137 alin.(1) lit.a) precizeza:

"ART. 137

Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;"

La art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modifcarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

"(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, 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, ca 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;"

Din coroborarea textelor de lege, rezulta că persoana, inclusiv persoana fizică, care ar fi avut drept de deducere este persoana care devine impozabilă, deoarece realizează operațiuni supuse taxei, chiar dacă nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA.

Legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată, prevede, prin excepție, că tranzacțiile cu terenuri construite și construcții noi 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 construite realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Sustinerea petentului conform căreia "nu am colectat TVA, nu am dedus TVA, motiv pentru care nu m-am înregistrat ca platitor de TVA nefiind persoana neimpozabilă în acest sens" este neîntemeiată întrucât obligația de a se înregistra ca platitor de TVA este determinată de realizarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA și de depășirea plafonului de scutire prevăzut de lege.

De asemenea, mentiunea ca “ in prezent nu exista baza legala care sa permita impozitarea cu TVA a vanzarilor de imobile de catre persoanele fizice, achizitionate pe cont propriu astfel incat o astfel de impozitare apare ca nelegala si abuziva” nu se sustine, deoarece inca de la aparitia Legii nr.345/2002 privind TVA, persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate aveau obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA, deoarece pana la 1 ianuarie 2007 , data aderarii la Uniunea Europeana, nu exista nici o scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie era taxabila daca era realizata de o persoana impozabila.

Referitor la mentiunea petentului conform careia “operatiunile subsemnatului nu au caracter comercial ci caracter civil”, precizam”:

Actele juridice in urma carora se transfera dreptul de proprietate asupra imobilelor sunt incheiate in baza Codului Civil, insa veniturile obtinute din tranzactiile incheiate se impoziteaza conform titlului **III Impozit pe venit** (impozitul achitat de contribuabil) si titlului **VI Taxa pe valoarea adaugata** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Mentiunea petentului conform careia teza a II-a a art.127 alin.2 aplicata de organele de inspectie fiscala se refera la activitati de exploatare a bunurilor (inchiriere sau leasing) iar extinderea textului asupra tranzactiilor din instrainari imobile reprezinta o adaugire nepermisa la text nu poate fi avuta in vedere intrucat TVA se aplica la orice tip de tranzactii indiferent de forma lor juridica.

De asemenea, potrivit hotararii Curtii in cauza 186/89 (W.M. van Tiem v Staatssecretairs van Financien), punctul 18, in conformitate cu principiul neutralitatii sistemului TVA, **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.

Organele de inspectie fiscala au aplicat strict prevederile titlului VI din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si Normele metodologice date in aplicarea acestora care constituie lege speciala in materie fiscala.

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.

Referitor la cele ... tranzactii asupra carora s-a calculat TVA - acestea au avut ca obiect terenuri situate in intravilanul localitatilor ..., terenuri care au rezultat in urma lotizarii unor suprafete care au fost achizitionate in perioada 2005-2007.

Astfel, terenurile intravilane situate in localitatea ..., care au facut obiectul contractelor de vanzare cumparare inscrise la pozitiile ... din Anexa ... "Situatie privind vanzarea imobilelor si calculul final al TVA-ului de plata si a accesoriilor aferente de catre organul de inspectie fiscala “au facut parte din acelasi corp funciar, respectiv terenul inregistrat in CF nr. ..., nr. top ..., asa cum rezulta din cuprinsul contractelor mentionate.

Terenurile intravilane situate in localitatea ..., care au facut obiectul contractelor de vanzare cumparare inscrise la pozitiile ... din Anexa ... "Situatie privind vanzarea imobilelor si calculul final al TVA-ului de plata si a accesoriilor aferente de catre organul de inspectie fiscala “au facut parte din acelasi corp funciar, respectiv terenul inregistrat in CF nr. ..., nr. top ..., asa cum rezulta din cuprinsul contractelor mentionate.

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”.

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 , conform carora, “(...) scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil”.

Pentru clarificarea starii de fapt fiscale a petentului, prin adresa nr. ... echipa de inspectie a solicitat Primariei ... sa i se comunice daca pentru loturile de teren care au facut obiectul contractelor de vanzare cumparare inscrise la pozitiile.. din Anexa ...

"Situatie privind vanzarea imobilelor si calculul final al TVA-ului de plata si a accesoriilor aferente de catre organul de inspectie fiscala " , la data instrainarii lor, aceste terenuri erau construibile sau neconstruibile si daca exista vreo interdictie de construire definitiva pentru aceste terenuri.

Prin adresa inregistrata la DGFP ... sub nr. ..., Primaria comunei ... a comunicat ca la data instrainarii, terenurile in cauza erau construibile si nu existau interdictii de constuire.

Astfel, in baza acestor informatii, echipa de inspectie a considerat ca terenurile respective erau construibile la data instrainarii lor si prin urmare, taxabile din punct de vedere TVA.

Prin adresa nr. ... echipa de inspectie a solicitat Primariei orasului ... sa i se comunice daca pentru loturile de teren care au facut obiectul contractelor de vanzare cumparare inscrise la pozitiile ... din Anexa ... "Situatie privind vanzarea imobilelor si calculul final al TVA-ului de plata si a accesoriilor aferente de catre organul de inspectie fiscala " , la data instrainarii lor, aceste terenuri erau construibile sau neconstruibile si daca exista vreo interdictie de construire definitiva pentru aceste terenuri.

Prin adresa inregistrata la DGFP ... sub nr. ..., Primaria orasului ... a comunicat ca loturile respective " fac parte din documentatia Plan Urbanistic de Detaliu (PUD) - construire ansamblu de locuinte - zona DN ... aprobat cu HCL nr., in baza Avizului unic al Comisiei Tehnice de Urbanismsi Amenajarea Teritoriului a Consiliului Judetean cu nr. Ca urmare, incepand cu data aprobarii in Consiliul Local al acestui PUD, terenurile au devenit construibile neexistand interdictie de construire definitiva pe niciunul din ele".

Deoarece terenurile care au facut obiectul contractelor de vanzare cumparare de la pozitia ... din Anexa nr. ... au fost instrainate inainte de aprobarea PUD, prin adresa nr. ... echipa de inspectie a solicitat Primariei orasului ...sa comunice daca la data instrainarii, cele doua terenuri erau construibile sau nu, sau daca exista vreo interdictie de construire definitiva pe aceste terenuri.

Prin adresa inregistrata la DGFP Brasov sub nr. ..., Primaria orasului ... a comunicat ca la data instrainarii " regimul economic - destinatie - zona de locuinte si functiuni complementare" si "regimul tehnic - interdictie de construire pana la aprobarea PUD".

Echipa de inspectie a considerat ca terenurile respective erau construibile la data instrainarii lor si prin urmare, taxabile din punct de vedere TVA.

Referitor la terenul situat in municipiul ...care a facut obiectul tranzactiei de la pozitia .. din Anexa nr. ... si despre care in timpul controlului inopinat contribuabilul a afirmat ca nu este construibil, prin adresa nr. ,echipa de inspectia a solicitat Primariei municipiului ... sa comunice daca exista vreo interdictie definitiva de construire. Prin adresa nr. ... Serviciul autorizari constructii din ... a comunicat ca la data vanzarii (17.06.2008) documentul urbanistic valabil pentru ... era PUZ "Actualizare PUZ in ..." si terenul se afla amplasat in zona ZS , zona in care se avizau constructii cu regim de inaltime de maxim P+1. Astfel, terenul a fost considerat construibil si taxabil din punct de vedere TVA.

Referitor la terenurile care au facut obiectul tranzactiilor de la pozitia ... din Anexa nr...., prin adresa nr. ... echipa de inspectie a solicitat Primariei ...sa comunice daca la data vanzarii terenurile erau sau nu construibile. Prin adresa nr. ... Autorizari constructii din Primaria ...a comunicat ca ambele terenuri se incadreaza in PUZ "B....", destinatia

fiind partial pentru locuinte si functiuni complementare si partial pentru zona de protectie cale ferata, facand mentiunea ca pentru emiterea autorizatiilor de construire este necesar si avizul CNCFR La solicitarea echipei de inspectie catre Primaria ... de a comunica suprafata afectata de protectie cale ferata aferenta fiecarui teren la data instrainarii, prin adresa nr. Primaria a comunicat ca "nu este de competenta noastra sa apreciem suprafata afectata de protectie cale ferata. Informatiile pot fi obtinute in baza unei expertize cadastrale intocmite de experti autorizati si avizul CNCFR ...".

Prin adresa nr. echipa de inspectie fiscala a solicitat contribuabilului, prin imputernicitul sau, societatea de avocati, sa puna la dispozitia sa documente din care sa rezulte suprafata afectata de protectie cale ferata aferente celor doua terenuri situate in str. f.n. Prin adresa inregistrata sub nr. , petentul, prin avocatul sau. a comunicat ca " nu detinem documente sau alte date din care sa rezulte care este suprafata afectata de protectie cale ferata si nici nu putem efectua o expertiza topografica pentru identificarea acestei suprafete intrucat terenurile respective ne-au iesit din patrimoniu".

In aceste conditii, echipa de inspectie si-a mentinut acelasi punct de vedere din cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. in sensul ca aceste terenuri au fost considerate construibile si taxabile din punct de vedere al TVA.

Astfel, sustinerea petentului ca "organul fiscal nu a facut in nici un sens dovada (desi era obligat, fiind autorul acestor informatii) ca terenurile sunt construibile in sensul legii..." nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei, echipa de inspectie a luat in considerare adresele transmise de catre primaria Municipiului ... , orasului ...si comunei, procedand conform prevederilor legale.

De asemenea, echipa de inspectie a avut in vedere, pe langa prevederile existente in Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si legislatia specifica in domeniul fondului funciar, urbanismului si constructiilor.

Prin urmare, avand in vedere ca d-l **XXX** a desfasurat activitati economice cu caracter de continuitate iar tranzactiile cu terenuri intravilane construibile sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal au colectat suplimentar TVA in valoare de lei asupra veniturilor in valoare de lei realizate din tranzactionarea unor terenuri intravilane construibile, conform contractelor de vanzare- cumparare existente la dosarul contestatiei, fapt pentru care urmeaza a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere.

Referitor la obligatiile fiscale accesorii in valoare de lei stabilite prin Decizia de impunere nr....., contestate de petent, precizam:

Majorarile de intarziere in valoare de lei au fost calculate de organele de inspectie fiscala, pe perioada 26.07.2007-30.06.2010.

Majorarile de intarziere 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 scadentă și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

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

Dobanzile de intarziere in valoare de lei au fost calculate pentru perioada 01.07.2010 - 30.09.2010 (in cuantum de 0,05% pe zi) 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 valoare delei au fost calculate pentru perioada 01.10.2010 - 31.01.2011 (in cuantum de 0,04% pe zi) 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."

Echipele de inspectia a calculat penalitati de intarziere de 15% in suma de ... lei (.... lei X 15%) conform art.II pct.2 din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

"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".

Se retine ca, stabilirea in sarcina contestatorilor de obligatii fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul iar intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in valoare de ... lei contestatia a fost respinsa ca neintemeiata iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, contestatia se va respinge si pentru suma de lei, potrivit principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul".

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 de intarziere 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.

DIRECTOR EXECUTIV,

DIRECTOR EXECUTIV,
Ec. Dumitru Ion-Dumitrescu

SEF BIROU.SOL.CONTESTATII,
ec.Daniela Haldan

VIZAT
pentru legalitate
SEF SERV. JURIDIC,
Stan Andreea Ioana

CONSILIER,
ec.Dana Pana