



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestatii@dgfp-bn.ro

Biroul de soluționare a contestațiilor

Dosar nr. 18/94/2010

DECIZIA NR. 65 / 29.11.2011

privind soluționarea contestației depusă de **dl N. E.**, cu domiciliul în loc. Ș., Bl. ...,
Et. ..., Ap., la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../30.12.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. .../28.12.2010 (fila 50) în legătură cu contestația depusă de dl N.E., cu domiciliul în loc. ..., bl. ..., et. ..., ap.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin Decizia de impunere nr. .../11.11.2010 (filele 135-139), act prin care s-au stabilit suplimentar obligații fiscale în sumă de **lei** constând în taxă pe valoarea adăugată de **lei** și accesorii aferente de ... **lei**. Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. .../10.11.2010 (filele 1-134), s-a efectuat inspecție fiscală parțială având ca obiectiv verificarea tranzacțiilor imobiliare efectuate, precum și înregistrarea în termen legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile art. 205, art. 207 și art. 209 din Codul de Procedură Fiscală-republicat, constatăm că în speță, Direcția Generală a Finanțelor Publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Cu adresa nr. .../09.02.2011 (fila nr. 153) s-a solicitat petentei documente justificative prin care să probeze modul de dobândire a imobilelor vândute în perioada anilor 2007-2010, precum și modul de folosire al acestora , respectiv :

-pentru imobilele constând în terenuri – documente din care să reiasă categoria de folosință a acestora la data încheierii contractelor de vânzare-cumpărare: certificatul de urbanism, fișa cadastrală, adeverința nr. .../15.01.2009 emisă de Consiliul local al comunei Șanț;

-pentru casele de vacanță vândute - certificatul de urbanism, autorizația de construire, procesul verbal de recepție a lucrărilor;

- pentru imobilele vândute dnei C.O. - natura imobilelor, modul de dobândire, modul de folosire până la data vânzării.

Petenta a răspuns parțial, față de cele solicitate, prin adresa nr. .../23.02.2011– fila nr. 154, solicitând prelungirea termenului stabilit pentru depunerea documentelor. Prin adresa nr. .../01.03.2011 (fila nr. 174) contestatara depune copii după extrasele de carte funciară, certificatele de urbanism, autorizațiile de construire aferente tranzacțiilor încheiate în anul 2009 (filele nr. 155-178), având ca obiect *casă de vacanță și teren aferent*. Pentru celelalte documente solicitate, petenta precizează că efectuează în continuare demersuri în vederea accesării acestora și depunerii în cel mai scurt timp la dosarul cauzei.

Prin scrisoarea numărul .../07.10.2011 (fila nr. 193) s-a revenit la adresa din data de 02.09.2011, solicitând depunerea completă a documentației solicitate, cu precizarea că în lipsa acestora contestația nu poate fi analizată pe fond. Până la data întocmirii prezentei, contestatara nu a dat curs celor solicitate.

Se impune precizarea că, în cauză, contestatara a fost reprezentată de către avocat C.O., conform împuternicirii avocațiale depuse la fila nr. 151.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. .../11.11.2010 (filele 135-139) emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud pentru dl N.E., s-au stabilit suplimentar în sarcina acestuia taxă pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, precum și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de ... lei.

Argumentele organelor de control, se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. .../10.11.2010 (filele 1-35), raport întocmit în urma inspecției fiscale parțiale vizând modul de înregistrare a dlui N.E. în scopuri de taxă pe valoarea adăugată ca urmare a tranzacțiilor imobiliare derulate și implicit, modul de stabilire, declarare și virare al taxei pe valoarea adăugată.

În concret, în perioada 01.01.2007-30.06.2010, dl N.E. a încheiat ... de contracte de vânzare cumpărare având ca obiect terenuri și clădiri.

Din analiza contractelor de vânzare cumpărare rezultă că operațiunile desfășurate îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) și (2) și de art. 128 alin. (2) din Codul fiscal și intră în sfera operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, petenta a depășit plafonul de scutire prevăzut de art. 152 alin. (1) din Codul fiscal în luna aprilie 2008, când a vândut un teren de ... mp către S.C. P.Z. S.R.L. cu suma de ... lei. Deși avea obligația, petentul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului, potrivit art. 153 din Codul fiscal.

Până la data verificării, dl N.E. nu s-a înregistrat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, nerespectând prevederile legale menționate mai sus.

În aceste condiții organul de control a procedat la stabilirea obligațiilor privind taxa pe valoarea adăugată și a accesoriilor acestora, începând cu data de **01.06.2008**, așa cum dispune alin. (6) al art. 152 din Codul fiscal.

Tranzacțiile impozabile efectuate de contribuabil, după data de 01.06.2008, sunt:
Pentru anul 2008

- conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../14.08.2008 (filele nr. 98-99), a vândut ... mp teren categoria de folosință **fânat în intravilan**, în localitatea Ș., înscris în CF, număr cadastral ..., societății comerciale P.N. SRL B., valoarea tranzacției fiind delei;
- conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../29.09.2008, a vândut ... mp teren categoria de folosință **fânat în intravilan**, în localitatea ..., înscris în CF, număr cadastral ..., societății comerciale P.Z. SRL B., valoarea tranzacției fiind de lei;
- conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../29.09.2008 (filele nr.86-91), a vândut ... mp teren categoria de folosință **fânat în intravilan**, în localitatea ..., înscris în CF ..., număr cadastral ..., societății comerciale P.N. SRL, valoarea tranzacției fiind de lei;

Pentru anul 2009

- conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../19.01.2009 (filele nr. 83-85), a vândut ... mp, teren categoria de folosință **fânat în intravilan**, în localitatea ..., înscris în CF ..., număr cadastral, la N.E. junior, valoarea tranzacției fiind de lei;
- conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../19.01.2009 (filele nr. 73-74), a vândut ... mp, teren categoria de folosință **fânat în intravilan**, în localitatea, înscris în CF ..., număr cadastral, la N.E. junior, valoarea tranzacției fiind de lei;
- conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../19.01.2009 (filele nr. 70-72), a vândut ... mp, teren categoria de folosință **fânat în intravilan**, în localitatea, înscris în CF ..., număr cadastral ..., la N. E. junior, valoarea tranzacției fiind de ... lei;
- conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../19.01.2009 (filele nr.67-69), a vândut mp, teren categoria de folosință **fânat în intravilan**, în localitatea ..., înscris în CF, număr cadastral, la N. E. junior, valoarea tranzacției fiind de lei;
- conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../19.01.2009 (filele nr.75-77), a vândutmp, teren categoria de folosință **fânat în intravilan**, în localitatea ..., înscris în CF, număr cadastral, la N. E. junior, valoarea tranzacției fiind de lei;
- conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../19.01.2009 (filele nr. 78-80), a vândut mp, teren categoria de folosință **fânat în intravilan**, în localitatea, înscris în CF ..., număr cadastral ..., la N.E. junior, valoarea tranzacției fiind de lei;
- conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../19.01.2009 (filele nr. 64-66), a vândut mp, teren categoria de folosință **fânat în intravilan**, în localitatea ..., înscris în CF ..., număr cadastral, la N. E. junior, valoarea tranzacției fiind de lei;
- conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../19.01.2009 (fila nr.63), a vândut ... mp, teren categoria de

- folosință fânaț în intravilan , în localitatea, înscris în CF, număr cadastral, la N.E. junior, valoarea tranzacției fiind de ... lei;
- conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../19.01.2009 (filele nr. 54-56), a vândut ... mp teren categoria de folosință fânaț în intravilan, în localitatea, înscris în CF, număr cadastral, la N. E. junior, valoarea tranzacției fiind de lei;
 - conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul/19.01.2009 (filele nr. 60-62), a vândut imobiul casă de vacanță cu teren aferent, în localitatea, înscris în CF, număr cadastral ..., la N.E. junior, valoarea tranzacției fiind delei;
 - conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../19.01.2009 (filele nr. 57-59), a vândut imobiul casă de vacanță cu teren aferent, în localitatea, înscris în CF, număr cadastral, la N.E. junior, valoarea tranzacției fiind de lei;
 - conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../19.01.2009 (filele nr. 28-30), a vândut imobiul casă de vacanță cu teren aferent, în localitatea, înscris în CF, număr cadastral ..., la N.E. junior, valoarea tranzacției fiind de lei;
 - conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../19.01.2009 (filele nr. 23-25), a vândut imobiul casă de vacanță cu teren aferent, în localitatea ..., înscris în CF ..., număr cadastral, la N. E.junior, valoarea tranzacției fiind de lei;
 - conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../30.01.2009 (filele nr. 45-47), a vândut mp teren categoria de folosință fânaț în intravilan, în localitatea ..., înscris în CF, număr cadastral, la N. E. junior, valoarea tranzacției fiind delei;
 - conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../23.01.2009 (filele nr. 37-38), a vândut mp teren categoria de folosință arător intravilan și anexe, în localitatea, înscris în CF, număr cadastral, ..., la C O., valoarea tranzacției fiind de lei;
 - conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../19.01.2009 (filele nr.18-20), a vândut imobiul casă de vacanță cu teren aferent, în localitatea, înscris în CF ..., număr cadastral ..., la N.E. junior, valoarea tranzacției fiind de lei;
 - conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../19.01.2009 (filele nr. 15-17), a vândut imobiul casă de vacanță cu teren aferent, în localitatea, înscris în CF, număr cadastral ..., la N. E. junior, valoarea tranzacției fiind delei;
 - conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../30.01.2009 (filele nr.51-53), a vândut mp teren categoria de folosință fânaț în intravilan, în localitatea ..., înscris în CF, număr cadastral, la N. E.junior, valoarea tranzacției fiind de lei;
 - conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../30.01.2009 (filele nr.48-50), a vândut mp teren categoria de

folosință fânat în intravilan, în localitatea, înscris în CF, număr cadastral, la N. E. junior, valoarea tranzacției fiind de lei;

- conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub numărul .../19.01.2009 (filele nr. 12-14), a vândut imobiul casă de vacanță cu teren aferent, în localitatea Șanț, înscris în CF ..., număr cadastral, la N. E. junior, valoarea tranzacției fiind de lei.

În stabilirea taxei pe valoarea adăugată de plată organul de control a avut în vedere prevederile art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, datorită faptului că petentul a derulat, începând cu 01.06.2008 atât operațiuni scutite, cât și operațiuni taxabile. Astfel, s-a stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de **lei**.

Pentru obligațiile fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală reprezentând taxă pe valoarea adăugată de plată de lei s-au calculat majorări de întârziere pentru perioada 25.09.2008 la 30.06.2010, în sumă de lei, iar pentru perioada 01.07.2010-09.11.2010 s-au calculat dobânzi în sumă de lei conform art. 120 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr./11.11.2010 (filele 135-139) petentul a formulat și a depus contestație înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr./21.12.2010 (filele 141-144). Contestația, completată cu referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere, a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, sub nr...../30.12.2010 (filele 141-149).

În contestația formulată, petentul solicită anularea deciziei de impunere/11.11.2010 și a raportului de inspecție fiscală nr./10.11.2010 care a stat la baza emiterii acesteia, având în vedere că organele de control au interpretat eronat și abuziv normele legale, astfel:

- tranzacțiile derulate sunt acte juridice de natură civilă și prin urmare nu pot fi încadrate ca și acte economice sau comerciale;
- s-au tranzacționat imobile deținute în proprietate pentru a încerca obținerea de lichidități cu care să se achite debitele și să se susțină afacerea, includerea în categoria dezvoltatorilor imobiliari nefiind justificată;
- aprecierea conform căreia ar fi trebuit să solicite înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată la data încheierii contractului de vânzare-cumpărare nr./07.04.2008, având ca obiect teren arabil în suprafață de mp, este o eroare. Având în vedere faptul că obiectul contractului nu îl constituie un teren construibil sau o construcție, iar petentul nu este autorizat să desfășoare activitate economică, rezultă că nu se poate reține faptul că s-a depășit o anumită cifră de afaceri;
- tranzacțiile care au ca obiect clădiri și terenuri care nu au fost cumpărate în vederea revânzării, ci au fost utilizate în scopuri personale (locuințe proprietate personală, case de vacanță, suprafețe de terenuri moștenite sau aferente clădirilor), nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, organul de control trebuia să aibă în vedere prevederile pct. 3 alin. (1) și ale pct. 66 din Normele de aplicare a Codului fiscal;

- chiar în condițiile în care ar intra în sfera operațiunilor impozabile, tranzacțiile derulate de către petentă intra în sfera operațiunilor scutite de taxă pe valoarea adăugată conform art. 140 alin. (2) lit f) din Codul fiscal, iar persoana impozabilă pentru aceste operațiuni nu are obligația înregistrării în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Prin adresele completatoare nr./23.02.2011 (fila nr. 154) și respectiv nr./01.03.2011 (fila nr. 179) petenta precizează că imobilele terenuri au fost achiziționate pentru a fi utilizate în scopuri agricole pentru gospodăria proprie, precum și ca garanții în vederea obținerii unor credite. De asemenea arată faptul că aprecierea tranzacțiilor ca având natură comercială este infirmată de faptul că toate imobilele au fost înstrăinate fiului, N. E. junior, deci au fost efectuate între persoane fizice afiliate.

În drept, petenta invocă prevederile Legii nr. 571/2003, OG nr. 92/2003, Ordinul președintelui ANAF nr. 519/2005, Ordinul ANAF nr. 713/2004, OG nr. 61/2002.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar și actele normative în materie se rețin următoarele:

Pentru rezolvarea litigiului fiscal intervenit între contestatoare, pe de o parte, și organele de inspecție fiscală, pe de altă parte, urmează ca în cauză să se stabilească concret dacă, în raport cu documentele existente la dosar, se poate analiza pe fond cauza, în sensul de a stabili dacă dl N. E. datorează T.V.A. pentru vânzarea imobilelor de natura terenurilor și a caselor de vacanță cu teren aferent, ce fac obiectul prezentului dosar, în condițiile în care plafonul de scutire a fost depășit, nu s-a înregistrat ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată și nu a evidențiat, declarat și virat la buget taxa pe valoarea adăugată.

Pentru a se pronunța asupra celor de mai sus organul de soluționare va răspunde succesiv următoarelor două probleme principale ridicate de contestatoare atât în conținutul cererii introductive cât și în cel al completărilor aduse ulterior acesteia:

- nelegalitatea includerii în categoria operațiunilor impozabile a tranzacțiilor efectuate și pe cale de consecință lipsa calității de persoană impozabilă (motivată de includerea acestora în sfera civilă și nu cea comercială și că vânzarea bunurilor personale nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată);

- incorecta calificare a construcțiilor vândute ca fiind noi, respectiv a terenurilor vândute ca fiind teren construibil .

A). Dacă operațiunile de valorificare prin vânzare a parcelelor de teren și caselor de vacanță cu teren aferent de către dl. N.E., se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și, prin urmare, sunt operațiuni impozabile.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 126 alin. (1) lit. a) – d). coroborate cu prevederile art. 127 alin. (1) – (3), art. 128 alin. (1), (2) și (9)/(8) din Codul fiscal precum și normele de aplicare ale acestora, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările ulterioare, așa cum au fost ele în vigoare pentru perioada vizată.

“CAPITOLUL II - Operațiuni impozabile

Operațiuni impozabile

Art. 126

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

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

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);

Norme metodologice:

2. (1) În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a) - d) nu este îndeplinită.

(2) În sensul art. 126 alin. (1), lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plata. Condiția referitoare la "plata" implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută.

CAPITOLUL III - Persoane impozabile

Persoane impozabile și activitatea economică

Art. 127

*(1) Este considerată **persoana 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.*

(2) În sensul prezentului titlu, 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.

(3) Nu acționează de o manieră independentă angajații sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.

Norme metodologice:

3. (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 catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. Transferul bunurilor sau serviciilor achizitionate in scop personal de persoanele fizice in patrimoniul comercial in scopul utilizarii pentru desfasurarea de activitati economice, nu este o operatiune asimilata unei livrari de bunuri/prestari de servicii, efectuate cu plata, iar persoana fizica nu poate deduce taxa aferenta bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare prevazuta la art. 148 si 149 din Codul fiscal.

CAPITOLUL IV - Operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei

Livrarea de bunuri

Art. 128

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

Norme metodologice:

6. (1) În sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă înregistrată conform art. 153 din Codul fiscal, pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia, nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 128 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.

Art. 128

- (8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):*
- a). bunurile distruse ca urmare a unor calamitati naturale sau a unor cauze de forta majoră, astfel cum sunt prevăzute prin norme;*
 - b). bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;*
 - c). perisabilitatile, în limitele prevăzute prin lege;*
 - d). bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;*
 - e). acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor promotionale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstratii la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor;*
 - f). acordarea de bunuri de mica valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”.*

Din analiza coroborată a prevederilor legale antecitate rezultă că intră în sfera de aplicare a T.V.A. și sunt impozabile operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a). să constituie ori să fie asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuată cu plată. Așa fiind, transferul dreptului de proprietate asupra parcelelor de teren și respectiv a ceselor de vacanță, prin vânzare, este o operațiune care întrunește această condiție;

b). cea de-a doua condiție este de la sine înțeleasă îndeplinită, locul de livrare a imobilelor fiind în România (art. 132 alin. 1 lit. c);

c). livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor a fost realizată de o persoană impozabilă.

În sensul art. 127 alin. (1) Cod fiscal prin persoană impozabilă se înțelege 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. Raportat la această definiție, precum și la conținutul normelor definiției de la art. 7 alin. (1) Cod fiscal antecitate, apreciem că în sfera noțiunii de “persoană impozabilă” sunt incluse și persoanele fizice care desfășoară cu regularitate și de o manieră independentă activități economice, în scopul obținerii de venituri.

În cazul analizat este cert faptul că în perioada anilor 2007-2010, dl N. E. a desfășurat în nume propriu mai multe operațiuni economice de vânzare terenuri și case de vacanță cu scopul de a obține venituri, aspect confirmat prin tranzacțiile perfectate și realizate în baza contractelor de vânzare-cumpărare (filele nr. 1-109). Din perspectiva celor arătate anterior este evident că dl N. E. a acționat ca o persoană impozabilă în sensul art. 127 alin. (1) Cod fiscal, desfășurând activități economice de o manieră independentă, **neavând de altfel relevanță**, potrivit aceleiași norme legale, **scopul** sau rezultatul **acestor activități**.

În raport cu cele de mai sus operațiunile realizate de dl N. E. se încadrează și în cea de-a treia condiție prevăzută la art. 126 alin. (1) lit. c). din Codul fiscal.

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

Vânzarea parcelelor de teren și a caselor de vacanță constituie, în sensul art. 128 alin. (1) – (2) din Codul fiscal, operațiuni impozabile constând în livrări de bunuri corporale imobile.

Este adevărat că potrivit pct. 2 alin. (1) din Normele de aplicare ale art. 127 Cod fiscal, sunt excluse din sfera taxei pe valoarea adăugată, nefiind considerate activități economice, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală ori a altor bunuri. Conform aceluiași norme excepția se aplică însă numai în condițiile în care aceste bunuri sunt folosite de persoanele fizice pentru scopuri personale și atunci, doar în situația în care nu se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Pe cale de consecință, operațiunile de vânzare a parcelelor de teren și a caselor de vacanță efectuate de dl N.E. intră în sfera de aplicare a T.V.A. și sunt impozabile prin prisma acestui impozit indirect.

Din perspectiva taxei pe valoarea adăugată apreciem că în asemenea tranzacții, inclusiv cele prin care se transferă dreptul de a dispune de bunuri ca și un proprietar (art. 128 alin. 1 Cod fiscal), nu are relevanță caracterul civil sau comercial al vânzării imobilelor. Relevant este că, în sensul T.V.A., aceste tranzacții constituie livrări de bunuri imobile și, prin urmare, se încadrează în categoria operațiunilor impozabile.

De altfel, așa cum dispune art. 1 alin. (3) din Codul fiscal, prevederile Codului fiscal prevalează – în materie fiscală – oricăror dispoziții cuprinse în alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal. Prin aceste prevederi legiuitorul a urmărit să impună Codul fiscal ca reglementare internă supremă în domeniul fiscalității.

Învederăm faptul că tranzacțiile inițiate și desfășurate de dl N. E. nu diferă cu nimic față de activitățile similare ale persoanelor fizice sau juridice, autorizate legal în acest sens, plătitoare de impozit pe venit sau pe profit și înregistrate în scop de T.V.A.. Din acest punct de vedere, a trata diferențiat, sub aspectul taxei pe valoarea adăugată, doi operatori care în aceeași perioadă realizează sau desfășoară în aceleași condiții activități economice similare, ar însemna să se încalce principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată prin suportarea unor sarcini fiscale diferite pentru bunuri și servicii similare cu consecința pierderii (eficienței) caracterului nediscriminatoriu al taxei.

Din alt punct de vedere, tratamentul diferențiat al aceluiași operațiuni vizând impunerea T.V.A. ar constitui un factor care denaturează condițiile concurenței.

Așa fiind, și din perspectiva caracterului nediscriminatoriu al taxei și al neutralității ei, tranzacțiile realizate de contestatoare se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și, prin urmare, în opinia noastră, încadrarea acestora în categoria operațiunilor impozabile este pe deplin justificată.

B). Dacă operațiunile de valorificare prin vânzarea parcelelor de teren și a caselor de vacanță efectuate de către dl N. E. după depășirea plafonului de scutire, se cuprind în sfera operațiunilor scutite de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f). din Codul fiscal.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 141 alin. (2) lit. f). pct. 1 din Codul fiscal, așa cum au fost ele în vigoare pentru perioada vizată.

Codul fiscal:

“Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

Art. 141. - [...]

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

[...]

f) livrarea 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 constructibil.

În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

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

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei

ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării.

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

În ceea ce privesc tranzacțiile cu terenuri (3 tranzacții în anul 2008 și 12 tranzacții în anul 2009)

În raport cu starea de fapt constatată și de nomele legale aplicabile speței, urmează a fi analizată legalitatea impunerii vizând cele 15 tranzacții cu teren (3 tranzacții în anul 2008 și 12 tranzacții în anul 2009), având în vedere particularitatea reglementărilor în materie pentru fiecare an de referință în care s-au realizat vânzările de imobile.

Pentru anul 2008, an în care au fost realizate trei tranzacții cu terenuri (o tranzație la 14.08.2008, două la 29.09.2008 – filele nr. 120-121) aferent cărora s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată în cuantum de **..... lei**, prevederile art. 141 alin. (2), prima teză a lit. f) din Codul fiscal dispun, ca regulă generală, scutirea de taxă a operațiunilor privind livrarea unei construcții, a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren.

Potrivit celei de-a doua teze a normei legale antecitate, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi sau a unui teren construibil.

În speța examinată urmează a se analiza dacă terenurile vândute de contestatară în anul 2008 prin cele trei contracte de vânzare-cumpărare (filele nr. 86-101) fac parte din categoria celor construibile, astfel cum sunt definite de lege în perioada realizării tranzacțiilor, iar în raport de acesta dacă respectivele operațiuni sunt taxabile conform dispozițiilor de excepție prevăzute la art. 141 alin. (2) lit f), teza a II-a din Codul fiscal.

În sensul art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 1 din Codul fiscal, terenul construibil reprezintă „*orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare*”.

Legislația în vigoare la care face trimitere norma prin care se definește terenul construibil este Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, coroborată cu Legea nr. 7/1996 a cadastrului și publicității imobiliare și Legea nr. 18/1991 privind fondul funciar.

Precizăm că pentru anul 2008, până la data de 22.12.2008, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal nu conțin nicio detaliere referitoare la noțiunea de teren construibil.

Prin Hotărârea nr. 1618/04.12.2008, publicată în M.O. nr. 865/22.12.2008 s-a introdus alin. (6) la pct. 37 din Normele metodologice de aplicare a Titului VI din Codul fiscal, cu următorul conținut:

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

Coroborând prevederile Codului fiscal și ale Normelor metodologice antecitate, calificarea unui teren ca fiind construibil se face : a) la momentul vânzării sale de către contribuabil; b) pe baza datelor din certificatul de urbanism eliberat în condițiile și situațiile prevăzute imperativ de legea specială în domeniu (Legea nr. 50/1991), act prin care autoritățile competente transmit solicitantului informațiile privind regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor (și construcțiilor existente) **la data solicitării.**

Din perspectiva celor de mai sus și în conformitate cu legea specială în materie, emiterea certificatului de urbanism, alături de alte avize, acorduri, notificări, documentații tehnice, etc. stabilite prin certificat, fac parte din procedura prealabilă de autorizare a executării lucrărilor de construcții și are drept scop obținerea, ca act final, a autorizației de construire, așa cum prevede art. 2 din Legea nr. 50/1991 cu precizarea că, potrivit art. 5 alin. (5) din aceeași lege, obținerea certificatului de urbanism nu conferă dreptul de a executa lucrări de construcții.

În concret, în speța analizată, contestatara a efectuat în anul 2008 numai vânzări de terenuri cu regim de folosință „*fânaț în intravilan*” (a se vedea contractele anexate la filele nr. 86-99 din dosar). Categoria de folosință și destinația terenurilor este confirmată la data vânzării de extrasele CF completate în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) lit. Ab) din Legea nr. 7/1996 privind cadastrul și publicitatea imobiliară.

Pentru anul 2009, an în care au fost realizate 12 tranzacții cu imobile terenuri (9 la 19.01.2009 și 3 la 30.01.2009), conform contractelor de vânzare-cumpărare cu categorie de folosință „*fânaț în intravilan*” (filele nr.63-85, 42-56, 31-32 din dosar) aferent cărora s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată în cuantum de **... lei:**

Normele legale în vigoare, respectiv pct. 37 alin. (6) din Hotărârea Guvernului nr. 1618/04.12.2008, prevăd că, certificatul de urbanism reprezintă documentul justificativ care probează încadrarea terenului într-o anumită categorie de folosință, fiind act de informare prin care autoritățile fac cunoscute solicitantului elementele privind regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor, la data solicitării.

Prin urmare, calitatea unui teren construibil, sau cu altă destinație, ***rezultă din certificatul de urbanism***, eliberat la momentul vânzării sale de către proprietar, prezentarea acestuia fiind obligatorie pentru a justifica aplicarea scutirii de TVA .

Având în vedere cele anterior prezentate, pentru tranzacțiile efectuate cu terenuri, petenta nu a prezentat documente din care să reiasă categoria de folosință la data încheierii contractelor, respectiv fișa cadastrală a terenurilor, certificatele de urbanism, precum și adeverința nr./15.01.2009 emisă de Consiliul local ..., deși acestea au fost solicitate prin adresele nr. din 09.02.2011 (fila nr. 153) și respectiv din data de 07.10.2011 (fila nr. 193) .

În lipsa acestor documente, organele de soluționare nu se pot pronunța dacă imobilele tranzacționate se încadrează în categoria terenurilor construibile și, pe cale de consecință, supuse taxei pe valoarea adăugată, sau în categoria celor

neconstruibile, operațiune scutită fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal.

În acest context este evident că analiza pe fond a cauzei privind tranzacțiile cu terenuri nu poate fi făcută fiind împiedicată de către contestatoare atât prin neîndeplinirea obligațiilor prevăzute de procedura fiscală cât și a celor stabilite prin intervenția organului de soluționare, fapt pentru care, în conformitate cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedură fiscală ® și în temeiul art. 155¹ din Codul de procedură civilă, urmează ca pentru acest capăt de cerere să se dispună suspendarea soluționării contestației.

În ceea ce privesc tranzacțiile cu cele 7 imobile case de vacanță și terenurile aferente încheiate în baza contractelor de vânzare-cumpărare autentificate la notar (filele nr.9-30, 33-35, 57-62), pentru care s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă de **...lei**, prevederile art. 141 alin. (2), prima teză a lit. f) din Codul fiscal dispun, ca regulă generală, scutirea de taxă a operațiunilor privind livrarea unei *construcții, a terenului pe care este construită*, precum și a oricărui alt teren.

Potrivit celei de-a doua teze a normei legale antecitate, *scutirea nu se aplică pentru livrarea unei **construcții noi** sau a unui teren constructibil.*

În speța examinată urmează a se analiza dacă casele de vacanță vândute de contestatară în anul 2009 prin cele 7 contracte de vânzare-cumpărare (filele nr. 9-30, 33-35, 57-62) fac parte din categoria celor noi, astfel cum sunt definite de lege în perioada realizării tranzacțiilor, iar în raport de acesta dacă respectivele operațiuni sunt taxabile conform dispozițiilor de excepție prevăzute la art. 141 alin. (2) lit f), teza a II-a din Codul fiscal.

Potrivit definițiilor date la pct.3 al art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, **livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării.**

Pct. 37 (2) din H.G. nr. 1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2007, publicată în M.O. nr. 894/28.12.2007, definește data primei utilizări, astfel:

Pct. 37 (2) *Se consideră a fi **data primei ocupări**, în cazul unei construcții care nu a suferit transformări de natura celor menționate la pct. 4 al art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, **data semnării de către beneficiar a procesului verbal de recepție definitivă a acesteia.***

Pct. 37 (4) *O construcție care nu a fost ocupată în sensul prevăzut la alin. (2) va fi considerată nouă până la **data primei ocupări**, chiar dacă livrarea intervine înainte de această dată.*

Potrivit probatoriului administrat rezultă că petenta a edificat 7 case de vacanță conform Autorizațiilor de construire nr. .../09.08.2008, nr. .../09.08.2008, nr...../09.08.2008, nr...../09.08.2008, nr./09.08.2008, nr...../09.08.2008, (filele

nr.155, 159, 163, 167, 170, 173), pe care le-a vândut (pe toate) la data de **19.01.2009**, conform contractelor de vânzare-cumpărare (filele nr.9-30, 33-35, 57-62).

Scutirea nu se aplică pentru *livrarea unei construcții noi sau părți din aceasta*, așa cum este definită această operațiune de punctul 3 al art. 141 alin. (2) lit f) din Codul fiscal și pct. 37 (3) din H.G. nr. 1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2007. Astfel, este considerată livrare de construcție nouă sau a unei părți din aceasta, *livrarea efectuată cel mai târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a acesteia*.

Este evident că în raport cu datele de construire și de vânzare ale celor 7 case de vacanță, potrivit normelor legale, toate tranzacțiile cu aceste imobile se încadrează în categoria livrărilor de construcții noi supuse taxării.

Pe cale de consecință pentru imobilele case de vacanță urmează ca cererea petentei să fie respinsă ca neîntemeiată, iar decizia de impunere nr./11.11.2010 să fie menținută pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei**.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art. 216 alin. (1) din Codul de procedură fiscală - republicat, coroborat cu art. 155¹ din Codul de procedură civilă, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de dl **N. E.** pentru suma de **.... lei** constând în taxa pe valoarea adăugată în sumă de **... lei** precum și accesorii aferente în cuantum de **.... lei** și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr./11.11.2010.

2. Suspendarea soluționării cauzei pentru suma de **.... lei** constând în taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei**, precum și accesorii aferente în cuantum de **.... lei**, până la înlăturarea motivelor care împiedică analiza pe fond a contestației urmând ca după depunerea documentelor probatorii și pe baza cererii contestatarei, procedura de soluționare să fie reluată.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Curtea de Apel Cluj – Secția comercială și contencios administrativ și fiscal.

p. DIRECTOR EXECUTIV,
L.S.

<http://www.anaf.ro/wps/portal/Bistrita>