

**DECIZIA nr. 324 din 18.04.2019** privind soluționarea  
contestației formulată de **TD**,  
cu domiciliul în str. ..., București,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG\_.....2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ....2019, înregistrată sub nr. MBR\_REG\_....2019 de către Administrația Sector Q a Finanțelor Publice cu privire la contestația domnului TD.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. ...2019 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. MBSQ\_AIF-ccc/2018, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. MBSQ\_AIF-bbb/2018 și comunicată sub semnătură în data de ...2018, prin care s-a stabilit TVA de plată în sumă de **T lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de domnul TD.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

**I.** Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector Q a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială la persoana fizică TD pentru TVA aferentă perioadei 01.10.2012-31.10.2018.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. MBSQ\_AIF-bbb/2018, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. MBSQ\_AIF-ccc/2018 prin care s-a stabilit TVA de plată în sumă de T lei.

**II.** Prin contestația formulată domnul TD solicită anularea deciziei de impunere nr. MBSQ\_AIF-ccc/2018 și a raportului de inspecție fiscală nr. MBSQ\_AIF-ccc/2018, susținând că organele fiscale au încălcat cu bună știință mai multe principii ale Codului de procedură fiscală deoarece punctele sale de vedere trimise nu se regăsesc în raport, s-a surprins aparența și nu realitatea economică a tranzacțiilor, s-a încălcat buna-credință și proporționalitatea deciziilor.

Contribuabilul susține la elaborarea RIF-ului nu s-a ținut cont de drumul de servitute ce delimitează terenurile și de suprafața de 872,42 mp ce este

afectată de o conductă de gaz de mare presiune, iar cele 20 de vânzări efectuate în orașul X și com. Y sunt pentru terenuri achiziționate și vândute ca terenuri agricole, fiind scutite de TVA. În acest context, contribuabilul arată că nu s-a considerat plătitor de TVA și, implicit, nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, nerealizând operațiuni pentru care să fie obligat să se înregistreze conform art. 153 alin. (1) din Codul fiscal.

Terenurile vândute sunt terenuri agricole arabile intravilane, iar dacă legiuitorul național nu a indicat în mod expres că vânzătorii de imobile datorează TVA, atunci ei nu pot fi obligați la plata TVA conform art. 4 alin. (2) și art. 12 din Directiva 112/2006, iar modificările aduse Codului fiscal trebuie judecate prin prisma principiului *tempus regit actum* pentru fiecare modificare în parte, context în care HG 1.620/2009 este primul act care explică, prin adăugare la lege, expresia "alte activități".

În sensul Legii nr. 350/2001, care reprezintă dreptul comun în materie, categoria de folosință a terenurilor, la data vânzării, se probează cu înscrisuri emise de departamentele specializate din cadrul autorității publice locale și nu, neapărat, cu certificate de urbanism, iar conform art. 29 din lege solicitarea certificatelor este facultativă în cazul vânzării sau cumpărării de imobile. Potrivit Legii nr. 50/1991 un teren este construibil numai dacă se pot executa lucrări de construcții pe acesta, care rezultă dintr-o autorizație de construcție, nu dintr-un certificat de urbanism.

Domnul TD concluzionează că a achiziționat terenuri ca terenuri agricole și le-a vândut cu aceeași destinație, neobținând în acest interval vreo schimbare a categoriei de folosință a terenurilor printr-un act administrativ, cu consecința calificării operațiunilor de vânzare ca fiind în afara sferei TVA.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile persoanei impozabile contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

*Cauza supusă soluționării este dacă terenurile situate în intravilanul localităților, înregistrate la categoria de folosință "arabil" sunt terenuri construibile supuse taxării în materie de TVA, în condițiile în care pentru aceste terenuri nu au fost impuse interdicții de construire ori pentru care proprietarul a întreprins anterior înstrăinării terenurilor demersuri active pentru obținerea PUZ-ului în vederea realizării de locuințe pe aceste terenuri.*

**În fapt**, în urma unui inspecții fiscale parțiale, organele de control din cadrul Administrației Sector Q a Finanțelor Publice au constatat că domnul TD a realizat în perioada 01.10.2012-31.10.2018 venituri din arendă, din închirieri, din transferul proprietăților imobiliare, pe lângă veniturile din pensii, dividende și dobânzi. În această perioadă contribuabilul a realizat un număr total de 108 operațiuni juridico-economice, din care 19 contracte de închiriere, 38 de contracte de arendă, 21 de promisiuni bilaterale și acte adiționale și 30 de

tranzacții de vânzări de bunuri imobile, pentru care are calitatea de persoană impozabilă.

În privința tranzacțiilor cu bunuri imobile, acestea se referă la două suprafețe de teren achiziționate în anii 2005 și 2007 în orașul X și în comuna Y în suprafețe de 22.614,34 mp și 13.400 mp, din care contribuabilul a vândut suprafețe mai mici (20 de vânzări pentru terenul din X și 10 vânzări pentru terenul din comuna Y) începând cu anul 2015, respectiv 6 în anul 2015, 11 în anul 2016, 11 în anul 2017 și 2 în perioada 01.01.2018-31.10.2018, operațiunile impozabile și taxabile din punct de vedere al TVA.

Organele de inspecție fiscală precizează că, potrivit actelor de vânzare-cumpărare, 29 de tranzacții au ca obiect terenuri situate în intravilan, categoria de folosință arabil și 1 tranzacție are ca obiect de vânzare-cumpărare teren situat în intravilan, categoria de folosință curți-construcții.

Deoarece regimul economic de "construibil" este dat de planurile urbanistice zonale, faptul ca terenurile vândute aveau categoria de folosință "arabil" nu înseamnă că ele nu erau construibile și, având în vedere prevederile Legii nr. 50/1991, O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005, precum și ale art. 141 alin. (2) lit. f)/art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală concluzionează că tranzacțiile nu sunt scutite de TVA, ci taxabile și au procedat la stabilirea suplimentară de TVA în sumă de T lei.

**În drept**, potrivit art. 127, art. 141 și art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

"Art. 127. - (1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(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.**

**(2<sup>^</sup>1) Situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme".**

"Art. 141. - (2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

[...]

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

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

"Art. 153. - (1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de

deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b) și d), 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 a depășit acest plafon;”.

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, la pct. 3 și pct. 37 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare sunt stabilite următoarele:

**”3. (3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.**

(5) În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate **dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic.** Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alin. (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. Deși prima livrare este considerată ocazională, dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu va fi impozitată dar va fi luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. **Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal”.**

”37. (6) În aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, **calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism.** În situația în care livrarea unui teren pe care se află o construcție are loc ulterior livrării construcției sau independent de livrarea construcției, livrarea fiind realizată de persoana care deține titlul de proprietate asupra construcției ori de altă persoană care deține numai titlul de proprietate asupra terenului, se consideră că are loc livrarea unui teren construibil în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal”.

Prevederi similare se regăsesc și la art. 269 alin. (1)-(3), art. 292 alin. (2) lit. f) și art. 316 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv pct. 4 alin. (3) și (5) și pct. 55 alin. (6) din Normele metodologice de

aplicare aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu aplicabilitate de la data de 1 ianuarie 2016.

*Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, o persoană fizică este persoană impozabilă din perspectiva TVA atunci când exploatează bunuri în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, inclusiv atunci când realizează, într-un an calendaristic, mai mult de o vânzare de bunuri imobile, cum sunt terenurile și trebuie să taxeze cu TVA vânzările în cazul tranzacțiilor cu terenuri construibile.*

În speță, este cert că domnul TD are calitatea de persoană impozabilă, acesta realizând în perioada 01.10.2012-31.10.2018 venituri cu caracter de continuitate din închirierea, arendarea și tranzacționarea de bunuri imobile printr-un număr total de 108 operațiuni juridico-economice, din care 19 contracte de închiriere, 38 de contracte de arendă, 21 de promisiuni bilaterale și acte adiționale și 30 de tranzacții de vânzări de bunuri imobile.

Ca atare, toate alegațiile contribuabilului din contestația formulată referitoare la transpunerea Directivei de TVA în legislația națională, la prevederile art. 127 din Codul fiscal, principiul tempus regit actum și istoricul fiscalizării tranzacțiilor imobiliare sunt fără nicio legătură de cauzalitate cu taxarea operațiunilor, având în vedere că primele tranzacții avute în vedere pentru taxare de către organele de inspecție fiscală au avut loc în anul 2015, când regimul TVA aferent tranzacțiilor imobiliare în România era deja reglementat și statornicit, dovadă că a fost continuat și după data de 1 ianuarie 2016, după intrarea în vigoare a noului Cod fiscal.

De altfel, chiar contribuabilul își recunoaște implicit calitatea de persoană impozabilă, prin invocarea faptului că nu trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA pe motivul că a vândut terenuri agricole intravilane, care sunt scutite de TVA, și nicidecum că nu ar fi avut calitatea de persoană impozabilă pentru multiplele operațiuni economico-juridice cu terenuri în cursul perioadei analizate.

Prin urmare, aspectul în litigiu îl reprezintă calificarea terenurilor vândute de domnul TD drept terenuri "construibile".

Legea fiscală prevede că terenul construibil reprezintă **orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare.**

În cazul terenurilor situate în intravilanul localităților, conform anexei nr. 2 la Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările ulterioare **intravilanul este definit ca teritoriul ce cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu sau fără construcții, aflate în circuitul agricol sau având altă destinație, înăuntrul căruia este permisă realizarea de construcții**

De asemenea, potrivit art. 23 alin. (3) din Legea nr. 50/1991 **"terenurile destinate construirii, evidențiate în intravilan, se scot din circuitul agricol, definitiv, prin autorizația de construire"**, de unde reiese că pe terenurile aflate în categoria de folosință "arabil" se pot executa construcții prin autorizare din moment ce ele sunt scoase din circuitul agricol, cu titlu definitiv, prin însăși autorizația de construire.

În același sens sunt și prevederile art. 4 alin. (1) din Regulamentul general de urbanism, aprobat prin H.G. nr. 525/1996, republicată conform căroră **"Autorizarea executării construcțiilor pe terenurile agricole din intravilan este permisă pentru toate tipurile de construcții și amenajări specifice localităților, cu respectarea condițiilor impuse de lege și de prezentul regulament. [...]"**.

Referitor la terenurile intravilane, conform art. 60 din Ordinul M.D.R.L. nr. 839/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții:

"Art. 60. - Terenuri pentru construcții

(1) Prin imobil, în conformitate cu prevederile Legii, se înțelege teren și/sau construcții.

(2) **Terenurile pentru construcții sunt cuprinse în intravilanul localităților** și, în funcție de destinație și utilizare, pot fi:

a) *terenuri ocupate* - terenurile cu construcții de orice fel (supraterane ori subterane), clasificate potrivit legii, inclusiv amenajările aferente;

b) *terenuri libere* - terenurile fără construcții, de orice fel (supraterane ori subterane), inclusiv amenajările aferente;

c) *terenuri aparent libere* - terenurile fără clădiri, asigurând funcțiuni urbane de interes public stabilite și executate în baza prevederilor documentațiilor urbanistice legal aprobate (spațiile verzi și de protecție, locuri de joacă pentru copii, trasee ale rețelelor tehnico-edilitare subterane - inclusiv zonele de protecție aferente -, rezerve pentru lărgirea ori modernizarea căilor de comunicație etc.).

(3) **Autorizarea executării lucrărilor de construcții de orice fel pe terenurile descrise la alin. (2), este permisă numai în strictă corelare cu respectarea funcțiilor stabilite prin prevederile documentațiilor de urbanism avizate și aprobate, potrivit legii**".

Astfel, în materie de urbanism sunt incidente și prevederile Legii nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, cu modificările ulterioare:

"Art. 28. - **Aplicarea documentațiilor de amenajare a teritoriului și de urbanism aprobate se asigură prin eliberarea certificatului de urbanism**".

"Art. 29. - (1) Certificatul de urbanism este actul de informare cu caracter obligatoriu prin care autoritatea administrației publice județene sau locale face cunoscute regimul juridic, economic și tehnic al imobilelor și condițiile necesare în vederea realizării unor investiții, tranzacții imobiliare ori a altor operațiuni imobiliare, potrivit legii.

(2) Certificatul de urbanism trebuie emis pentru adjudecarea prin licitație a lucrărilor de proiectare și de execuție a lucrărilor publice, precum și pentru

întocmirea documentațiilor cadastrale de dezmembrare a terenurilor situate în intravilanul localităților, în cel puțin 3 parcele, atunci când operațiunile respective au ca obiect realizarea de lucrări de construcții și de infrastructură. În cazul vânzării sau cumpărării de imobile, oricare dintre părțile actului juridic are posibilitatea, conform dispozițiilor alin. (3), de a solicita emiterea certificatului de urbanism.

*(2<sup>^</sup>1) În scopul asigurării opozabilității față de terți a regulilor de urbanism, după aprobarea prin hotărârea consiliului local a PUG și PUZ, primăriile sunt obligate să transmită hotărârea însoțită de documentație, în vederea notării în cartea funciară a faptului că imobilul face obiectul respectivelor reglementări urbanistice.*

*(3) Certificatul de urbanism se eliberează la cererea oricărui solicitant, persoană fizică sau juridică, care poate fi interesat în cunoașterea datelor și a reglementărilor cărora îi este supus respectivul bun imobil”.*

”Art. 30. - Pentru aceeași parcelă se pot elibera mai multe certificate de urbanism, dar conținutul acestora, bazat pe documentațiile de amenajare a teritoriului și de urbanism, și celelalte reglementări în domeniu trebuie să fie aceleași pentru toți solicitanții. În acest scop nu este necesară solicitarea actului de proprietate asupra imobilului, în vederea emiterii certificatului de urbanism”.

”Art. 44. - (3) **Documentațiile de urbanism au caracter de reglementare specifică și stabilesc reguli ce se aplică direct asupra localităților și părților din acestea până la nivelul parcelelor cadastrale, constituind elemente de fundamentare obligatorii pentru eliberarea certificatelor de urbanism”.**

”Art. 45. - Documentațiile de urbanism sunt următoarele:

- a) Planul urbanistic general și regulamentul local aferent acestuia;
- b) **Planul urbanistic zonal și regulamentul local aferent acestuia;**
- c) Planul urbanistic de detaliu”.

”Art. 47. - (1) Planul urbanistic zonal este instrumentul de planificare urbană de reglementare specifică, prin care se coordonează dezvoltarea urbanistică integrată a unor zone din localitate, caracterizate printr-un grad ridicat de complexitate sau printr-o dinamică urbană accentuată. Planul urbanistic zonal asigură corelarea programelor de dezvoltare urbană integrată a zonei cu Planul urbanistic general.

**(2) Planul urbanistic zonal cuprinde reglementări asupra zonei referitoare la:**

- a) organizarea rețelei stradale;
- b) organizarea arhitectural-urbanistică în funcție de caracteristicile structurii urbane;
- c) modul de utilizare a terenurilor;**
- d) dezvoltarea infrastructurii edilitare;
- e) statutul juridic și circulația terenurilor;
- f) protejarea monumentelor istorice și servituți în zonele de protecție ale acestora.

(3) Elaborarea Planului urbanistic zonal este obligatorie în cazul:

- a) zonelor centrale ale localităților;
- b) zonelor construite protejate și de protecție a monumentelor;

- c) zonelor de agrement și turism;
- d) zonelor/parcurilor industriale, tehnologice și zonelor de servicii;
- e) parcelărilor, pentru divizarea în mai mult de 3 parcele;
- f) infrastructurii de transport;
- g) zonelor supuse restructurării sau regenerării urbane;
- h) altor zone stabilite de autoritățile publice locale din localități, potrivit legii.

(5) **Prin Planul urbanistic zonal se stabilesc**, în baza analizei contextului social, cultural istoric, urbanistic și arhitectural, **reglementări cu privire la regimul de construire, funcțiunea zonei, înălțimea maximă admisă, coeficientul de utilizare a terenului (CUT), procentul de ocupare a terenului (POT), retragerea clădirilor față de aliniament și distanțele față de limitele laterale și posterioare ale parcelei, caracteristicile arhitecturale ale clădirilor, materialele admise**".

"Art. 49. - (3) **După aprobare** Planul urbanistic general, **Planul urbanistic zonal** și Planul urbanistic de detaliu **împreună cu regulamentele locale de urbanism aferente sunt opozabile în justiție**".

Contribuabilul susține că terenurile vândute sunt neconstruibile bazându-se pe categoria de folosință a terenurilor, acestea figurând în evidențele autorităților locale ca "terenuri agricole intravilane", însă această motivație este vădit contrazisă de prevederile 141 alin. (2) lit. f) din vechiul Cod fiscal, respectiv art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal actual care stipulează că terenul construibil este "**orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare**", adică terenul pe care documentațiile de urbanism (planurile de urbanism) stabilesc ca mod de utilizare realizarea de construcții și nicidecum terenul pentru care a fost deja eliberată o autorizație de construire, dovadă fiind și sintagma „se pot executa construcții” din definiție. În măsura în care legiuitorul ar fi avut în vedere folosința existentă a terenurilor din momentul realizării tranzacțiilor, așa cum se înțelege din susținerea contestatorului, n-ar mai fi folosit expresia "se pot executa" în definirea terenurilor construibile, ci s-ar fi referit direct la categoria de folosință a terenurilor.

Cele de mai sus rezultă și din modul de redactare a certificatului de urbanism, **unde la regimul economic se înscrie atât folosința actuală, cât și destinația stabilită prin planurile de urbanism** și de amenajare a teritoriului aprobate, după cum este prevăzut expres la pct. 35 alin. (3) lit. b) pct. 1 și pct. 2 din Normele metodologice aprobate prin O.M.D.R.L. nr. 839/2009, astfel că cele două noțiuni "categoria de folosință" și "destinație" nu se suprapun. Totodată, conform pct. 35 alin. (3) lit. c) pct. 1 din normele amintite **la regimul tehnic** înscris în certificatul de urbanism se înscriu "informații extrase din documentațiile de urbanism, inclusiv din regulamentele de urbanism aferente, din planul cadastral deținut de oficiul de cadastru și publicitate imobiliară, ori din planurile de amenajare a teritoriului, după caz, precum și restricțiile impuse, în situația în care asupra imobilului este instituit un regim urbanistic special (zonă protejată, interdicții temporare sau definitive de construire)".



De asemenea, în condițiile în care pentru terenurile din intravilan schimbarea categoriei de folosință din "intravilan agricol" în "intravilan curți-construcții" se face direct în baza autorizației de construire conform art. 23 A.b) din Legea cadastrului și a publicității imobiliare nr. 7/1996, se reține că din punct de vedere al legislației fiscale de TVA, **dacă legiutorul ar fi urmărit încadrarea în categoria "construibile" doar a terenurilor pentru care s-au îndeplinit toate formalitățile și s-au obținut avizele necesare eliberării autorizației de construire ca act final de autoritate în baza căruia se pot executa construcțiile, atunci ar fi folosit sintagma "pe care sunt autorizate lucrări de construcții" în locul celei de "pe care se pot executa construcții" conținută de textul actului normativ.**

Dimpotrivă, **caracterul de "teren constructibil"**, adică de teren **susceptibil** a fi utilizat pentru edificarea unei construcții, nu neapărat și valorificata de către cei interesați **este dat de destinația stabilită prin documentațiile de urbanism**, cu alte cuvinte destinația economică cunoscută la momentul la care o persoană poate solicita eliberarea unui certificat de urbanism **și nu de folosința sa la un moment dat**, deoarece numai în măsura în care există aprobată prin documentațiile de urbanism o astfel de destinație (teren constructibil) o persoană are interesul să parcurgă și celelalte etape din cadrul procedurii de autorizare a executării unei construcții (inclusiv etapele ce se referă la obținerea avizelor și acordurilor și la elaborarea documentației tehnice necesare finalmente pentru obținerea autorizației).

Din cele de mai sus reiese că **atunci când documentațiile de urbanism, inclusiv planul urbanistic zonal nu interzic construirea, folosința agricolă a unui teren situat în intravilan nu afectează dreptul de construire al proprietarului pe terenul respectiv**, care poate fi exercitat sau nu în viitor, în funcție de dorința proprietarului și de îndeplinirea condițiilor prevăzute de lege pentru obținerea autorizației de construire.

Totodată, faptul că domnul TD nu a solicitat și nu deține certificate de urbanism pentru terenurile vândute nu poate fi reținut în favoarea sa deoarece dacă s-ar admite raționamentul contribuabilului ar însemna că stabilirea caracterului de "constructibil" al unui teren la momentul vânzării lui ar depinde de voința vânzătorului de a solicita sau nu certificatul de urbanism, ceea ce, evident, nu poate fi acceptat.

Concluzionând, Codul fiscal prevede taxarea cu TVA a terenurilor constructibile definite ca **terenuri amenajate sau neamenajate pe care se pot executa construcții** conform legislației în vigoare, inclusiv asupra **terenurilor agricole din intravilan pentru care planurile urbanistice aprobate și opozabile, inclusiv în justiție, permit executarea de construcții**, terenuri ce se încadrează în categoria de "neamenajate pe care se pot executa construcții".

Aplicând cele de mai sus la situația tranzacțiilor imobiliare realizate de domnul TD și pentru care organele de inspecție fiscală au colectat TVA, organul de soluționare a contestației constată că terenurile vândute de contribuabil în perioada noiembrie 2015 - martie 2018 sunt terenuri situate în intravilanul constructibil al localităților X și Y, după cum urmează:

- **terenurile vândute din X** cu numerele cadastrale N1, N2, N3, N4, N5, N6, N7, N8, N9, N10, N11, N12, N13, N14, N15, N16, N17, N18 și cotă-parte din drumul de acces N19 sunt **situate la adresa din str. C... nr. ..., fișă cadastrală ..., parcela ... și fac parte din intravilanul constructibil conform Planului Urbanistic General (PUG) și a Regulamentului Local de Urbanism aprobat prin H.C.L. nr. J/H, având categoria de folosință la data înstrăinării "arabil", cu excepția terenului cu numărul cadastral N7 care figura la data vânzării în categoria de folosință "curți-construcții", așa cum reiese din adresa Primăriei Orașului X nr. ....2019, transmisă de organul de inspecție fiscală cu adresa înregistrată sub nr. MBR\_REG-....2019;**

- în anul 2008 contribuabilul a obținut certificatul de urbanism nr. ....2008 din care reiese că terenul achiziționat era situat la acel moment în zona de **"industrie și servicii" și că pe el se putea construi, cu respectarea zonelor de protecție ale rețelelor** (electrice, gaze);

- cu adresa nr. ....2019 organele fiscale arată că în Regulamentul Local de Urbanism al orașului X - Județul K, regulament care se aplică pe teritoriul cuprins între limitele intravilanului existent al orașului X și care este delimitat de linia roșie punctată conform legendei P.U.G. - planșa la scara 1/5000 (anexa nr. 1 la adresă) se prevede că **"deoarece nu este posibilă indicarea grafică a unităților de referință operaționale unitățile teritoriale de referință (UTR) la scări mari, acestea s-au realizat direct pe planul la scara 1/5000 care va constitui bază de acordare a certificatelor de urbanism și a autorizațiilor de construire, prin coroborarea culorilor atribuite diferitelor funcțiuni cu simbolurile "literare și cifice" care descriu UTR-urile. În zonele unde se suprapun mai multe tipuri de funcțiuni regulamentul se va aplica pentru funcția solicitată rămânând la latitudinea arhitectului Orașului X să stabilească prevalența, prioritatea și restricțiile impuse prin coroborarea lor cu nevoile beneficiarului și (în cazul funcțiunilor speciale) cu normativele specifice în vigoare"**, motiv pentru care intravilanul localității constituie baza pentru acordarea certificatelor de urbanism și autorizațiilor de construire, fapt ce rezultă și din Geoportalul ANCPI din anexa 2, care indică deja existența unui construcții pe suprafața de teren înstrăinată de contribuabilul TD;

- **terenurile vândute din comuna Y** au fost achiziționate în extravilan arabil conform contractului de vânzare-cumpărare nr. ....2007, iar pentru acest teren contribuabilul TD împreună cu FM a efectuat demersuri pentru introducerea în intravilanul constructibil (acord drum primărie nr. ....2009, aviz SRI nr. ...7.2008, aviz ANIF nr. ....2008, aviz MIRA nr. ....2008, aviz MAPN nr. ....2008, aviz Apele Române nr. ....2009 și acord mediu nr. ....2009 - conform borderoului ...30.04.2009 al Biroului Urbanism și Amenajare Teritorială din Consiliul Județean K - disponibil public), demersuri finalizate prin **Hotărârea Consiliului Local nr. ....2009 prin care s-a aprobat PUZ-ul (planul urbanistic**

zonal) întocmit de ABC SRL pentru obiectivul de investiții (funcțiunile) "ANSAMBLU LOCUINȚE P+1E+M" situat în județul K, comuna Y, str. ...., tarlaua .., parcela 4..., suprafața 15.315 mp, beneficiar de investiție TD împreună cu FM și NS (proprietarele de la care a achiziționat lotul 1 în suprafață de 13.400 mp prin contractul nr. ...2007), așa cum reiese din adresa Primăriei Comunei Y nr. ....2019, transmisă de organul de inspecție fiscală cu adresa înregistrată sub nr. MBR\_REG-.....2019;

- deși în contractele de vânzare-cumpărare încheiate se menționează categoria de folosință "arabil" a terenurilor vândute, tot prin aceste contracte contribuabilul, în calitate de vânzător transmite, odată cu dreptul de proprietate asupra terenurilor, și "toate drepturile ce decurg din toate avizele și autorizațiile emise până în acest moment" pentru terenurile vândute, iar în unele contracte se prevede obligația expresă a cumpărătorilor de a acorda un drept de servitute coproprietarilor pentru utilitățile care urmează să se instaleze în imobile și să doneze Primăriei orașului X cota-parte din drumul de acces în vederea trecerii lui în domeniul public pentru asfaltarea și întocmirea lucrărilor de iluminat public;

- conform fișei de amplasament și delimitare al bunului imobil, terenurile din X vândute sunt situate de o parte și de alta a terenului "drum de acces" cu numărul cadastral N19 și sunt construibile, dovadă că domnul DN, care a achiziționat terenul în data de 14.03.2017, a și obținut autorizația de construire nr. ...17.05.2017 pentru construirea a două unități locative P+M + împrejmuire teren în str. C.... nr. ...., iar contribuabilul însuși a solicitat și obținut autorizația de construire nr. ....2017 pentru "construire două locuințe cuplate P+M, împrejmuire teren" la adresa din str. C... nr. ...., așa cum reiese din informațiile publice existente pe site-ul Primăriei orașului X;

- din fișa de amplasament reiese că doar două loturi de teren situate la capătul drumului de acces sunt afectate de conducta de gaz metan, dar aceste loturi n-au făcut obiectul tranzacțiilor analizate de organele de inspecție fiscală, astfel că existența conductei nu demonstrează caracterul neconstruibil al loturilor de teren vândute, în condițiile în care contribuabilul nu a adus nicio dovadă în acest sens, ba mai mult, pentru un lot de teren învecinat cu numărul cadastral N20 a solicitat și a obținut avizul favorabil al Transgaz nr. ....2017 pentru construirea a două locuințe cuplate P+M, puț forat bazin vidanjabil și împrejmuire teren, cu respectarea distanței minime de 20 m între conducta de gaza și construcția proiectată, precum și distanțele precizate de 16 m - 24 m între conducta de transport gaze și limita de proprietate;

- aceste terenuri figurau la categoria de folosință "arabil" urmare faptului că pentru ele nu se eliberaseră încă autorizațiile de construire pentru a li se schimba categoria de folosință și nicidecum urmare faptului că ele nu erau terenuri construibile pe care titularii unui drept real asupra acestora să fi putut construi dacă ar fi îndeplinit demersurile pentru obținerea autorizației de construire, dovadă fiind chiar demersurile active întreprinse de contribuabil pentru a face terenurile "construibile" (obținere avize, autorizații, acorduri, PUZ, lotizare, dezmembrare, alipire loturi teren, apelare la societăți specializate pentru întocmirea de documentații cadastrale etc.) și

**transmiterea prin contractele încheiate către cumpărătorii terenurilor a tuturor drepturilor ce decurg din avizele și autorizațiile obținute de contribuabil până la momentul înstrăinării terenurilor.**

Sușinerile contribuabilului în sensul că Legea nr. 50/1991 prevede că un teren este construibil doar dacă s-a eliberat o autorizație care dă dreptul la executarea lucrărilor de construire pe acesta este fără niciun temei, legea neconținând nicio definiție a "terenului construibil" în raport de emiterea/neemiterea autorizației de construire, iar invocarea caracterului "facultativ" al certificatului de urbanism prin raportare la textul art. 29 din Legea nr. 350/2001 ignoră cu desăvârșire modificarea adusă acestui act normativ prin O.U.G. nr. 22/2014 care prevede doar că "*în cazul vânzării sau cumpărării de imobile, oricare dintre părțile actului juridic are posibilitatea, conform dispozițiilor alin. (3), de a solicita emiterea certificatului de urbanism*". Or, posibilitatea, din punct de vedere al reglementărilor generale în materie de urbanism, de a solicita certificatul de urbanism la momentul realizării unei tranzacții imobiliare, **devine obligație din punct de vedere al reglementărilor fiscale pentru persoanele fizice care sunt persoane impozabile din punct de vedere al TVA**, cum este cazul domnului TD care a obținut venituri cu caracter de continuitate prin închirierea, arendarea și livrarea de bunuri imobile, inclusiv terenuri și a întreprins demersuri active în acest scop. Altminteri, caracterul de "agricol" scutit de TVA ori caracterul de "construibil" supus taxării cu TVA al tranzacțiilor cu terenuri ar depinde de voința persoanei impozabile de a solicita ori nu certificatul de urbanism, ceea ce contravine jurisprudenței în materie de TVA (inclusiv a CJUE) conform căreia scutițiile sunt de strictă interpretare, iar aceasta trebuie să fie conformă cu spiritul/finalitatea legii în această materie.

Referitor la susținerea contribuabilului privind încălcarea de către organele de inspecție fiscală a principiilor Codului de procedură fiscală, se reține că acesta se rezumă doar să le invoce, fără să arate prin elemente concrete în ce anume au constat aceste încălcări.

Prin urmare, în baza considerentelor din precedent, nu poate fi acceptată solicitarea contribuabilului TD de a se considera terenurile vândute ca terenuri neconstruibile și tranzacțiile scutite de TVA, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA colectată în sumă de T lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 127 alin. (2) și alin. (2<sup>1</sup>), art. 141 alin. (2) lit. f) și art. 153 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 3 alin. (3) și alin. (5) și pct. 37 alin. (6) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 269 alin. (1)-(3), art. 292 alin. (2) lit. f) și art. 316 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 4 alin. (3) și (5) și pct. 55 alin. (6) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr. 1/2016, art. 23 alin. (3) și anexa nr. 2 la Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările

ulterioare, art. 4 alin. (1) din Regulamentul general de urbanism, aprobat prin H.G. nr. 525/1996, republicată, art. 60 din Ordinul M.D.R.L. nr. 839/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, art. 28, art. 29, art. 30, art. 44, art. 45, art. 47 și art. 49 alin. (3) din Legea nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, cu modificările ulterioare și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

### **DECIDE:**

Respinge contestația formulată de domnul TD împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. MBSQ\_AIF-ccc/2018 prin care s-a stabilit o obligație fiscală reprezentând diferență suplimentară de TVA în sumă de T lei emisă de Administrația Sector Q a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. MBSQ\_AIF-bbb/2018.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.