

**DECIZIA NR. XX/2017**  
**privind solutionarea contestatiei formulate de catre**  
**persoana fizica XX**  
**inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.XX/2017**

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov, prin Serviciul Solutionare Contestatii 1, a fost sesizata de catre A.J.F.P. Sibiu – Inspectie Fiscala prin adresa nr. XX/2017 inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov sub nr. XX/2017 cu privire la contestatia formulata de catre persoana fizica XX – CNP XX, XX si XX, domiciliat in XX, localitatea XX, XX, prin mandatar XX – CNP XX cu domiciliul in localitatea XX, str.XX nr.xx, jud. XX, prin Cabinet individual de avocatura XX avand domiciliul fiscal in XX, bd.XX nr.XX, jud.XX.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P. Brasov – A.J.F.P. Sibiu - Inspectie Fiscala prin Decizia de impunere nr.XX/2016 privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. XX/2016 si are ca obiect suma totala de **XX lei** reprezentand TVA stabilita suplimentar.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare in raport de data comunicarii prin posta a Deciziei de impunere nr.XX/2016 privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, respectiv data de 2016, potrivit confirmarii de primire aflate in copie la dosarul cauzei si data inregistrarii contestatiei la registratura D.G.R.F.P Brasov - A.J.F.P. Sibiu, respectiv data de 2017, conform stampilei unitatii respective aplicata pe contestatia in original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art.269, si art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, D.G.R.F.P. Brasov prin Serviciul Solutionare Contestatii 1 este investita cu solutionarea contestatiei formulate de catre persoana fizica XX impotriva Deciziei de impunere nr.XX/2016 privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice.

**I. Persoana fizica XX contesta in totalitate Decizia de impunere nr.XX/2016 privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice avand la baza Raportul de inspectie fiscala nr. XX/2016, prin care s-au stabilit in sarcina contestatorului obligatii fiscale suplimentare in cuantum de XX lei**

reprezentand TVA aferenta contractelor de vanzare-cumparare incheiate in perioada 2012 – 2015 .

In sustinerea contestatiei, petenta aduce urmatoarele argumente:

Prin Decizia nr.XX/2016 emisa de D.G.R.F.P.Brasov, prin Serviciul solutionare contestatii 1, a fost desfiintata Decizia de impunere nr.XX/2016, prin care s-a stabilit in sarcina contribuabilului TVA de plata in suma de XX lei, cu consecinta refacerii verificarii.

Petenta precizeaza ca in considerentele Deciziei nr.XX/2016, organul de solutionare a contestatiei a stabilit ca, cel putin pentru vanzarile efectuate inainte de 2012, aceasta nu datoreaza TVA.

Cu toate acestea, prin Decizia de impunere nr.XX/2016, organul de inspectie a stabilit aceeasi obligatie de plata in quantum de XX lei, pe aceeasi perioada, respectiv 2012 – 2015.

Contribuabilul prezinta contextul faptic care a generat stabilirea obligatiei de plata de natura taxei pe valoarea adaugata, precizand ca acesta a mostenit de la antecesorul sau XX senior, in baza certificatului de moștenitor autentificat sub nr.XX/2011, un numar de XX imobile in suprafata de XX mp in extravilanul localitatii xx.

În baza unui contract de schimb cu Orașul XX, petenta mentioneaza ca a dobândit in schimbul transiterii dreptului de proprietate asupra acestor terenuri, dreptul de proprietate asupra a trei terenuri situate in extravilanul Orasului XX in suprafata totală de XX mp având categoria de folosință livadă.

Contestatarul precizeaza ca a parcelat unul din cele trei terenuri, iar in perioada 2012 - 2015 a incheiat un număr de XX de contracte de vânzare cumpărare si intrucat valoarea acestor tranzacții depășea la 2012 plafonul anual de scutire de TVA, organul fiscal a apreciat că avea obligația să intocmesca și să depuna declarația de mențiuni solicitând inregistrarea ca plătitor de TVA.

Petenta invoca prevederile art.2 din Legea nr.18/1991, Anexa nr.2, art.6 alin.(5) si art.23 din Legea nr.50/1991, art.29 din Legea nr.350/2001, art.23 din Legea nr.7/1996 si art.112 din Ordinul nr.700/2014 si considera ca obligarea la plata TVA aferenta acestor tranzactii este una abuzivă si contrară legii, din urmatoarele considerente:

1) Conform certificatelor de urbanism depuse la dosarul cauzei toate terenurile vândute aveau la data vânzării categoria de folosință "livadă" și erau cuprinse in intravilanul Orașului XX. Petenta subliniaza faptul că este vorba de o extindere a intravilanului orașului, intrucât la data dobândirii dreptului de proprietate și al parcelării terenului acesta era inclus in extravilanul localității.

2) Extinderea zonei intravilane a Orașului XX este o operațiune independentă de vointa acestuia, fiind rezultatul exclusiv al deciziei organelor locale ale administrației de stat.

3) Toate terenurile din zona intravilană a localităților sunt "construibile".

Petenta precizeaza ca legiuitorul a ințeles să determine caracterul constructibil al unui teren prin raportare la sintagma " *se pot realiza constructii conform legislatiei in vigoare*" ceea ce implică determinarea in concret la

momentul vânzării a posibilității reale de construire prin raportare la cerințele imperative ale legii speciale și nu la o posibilitate virtuală de construire. Astfel, includerea unui teren agricol în intravilanul localității îl transformă de drept într-un *"teren construibil"*, dar nu și într-un *"teren construibil conform legislației în vigoare"*. O asemenea calificare care să atragă consecințe fiscale impune existența efectivă la momentul vânzării a cerințelor imperative pentru a putea construi.

4) Contestatorul precizează că a vândut terenuri care la data vânzării aveau categoria de folosință "livadă", iar faptul că a parcat terenul în suprafețe mai mici pe care le-am vândut ulterior, nu are semnificația unui demers care din punct de vedere legal să transforme terenul cu destinație agricolă în teren construibil.

5) Petenta consideră că legiuitorul a înțeles să determine expres momentul la care un teren agricol devine un *"teren construibil conform legislației în vigoare"*, respectiv la data obținerii autorizației de construire, act care determină nu numai voința expresă a proprietarului de a schimba categoria de folosință a terenului din teren agricol în teren de construcții, dar ar trebui să constituie și momentul cert de la care organul fiscal poate determina *"caracterul construibil"* al unui teren ce formează obiectul unei tranzacții imobiliare. Acest act este inexistent la momentul încheierii tranzacțiilor translativă de proprietate;

6) Contribuabilul susține că a vândut un teren cu destinație agricolă care are potențial de a deveni teren construibil dar care din punct de vedere fiscal, nu este *"teren construibil conform legislației în vigoare"*.

În consecință, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr.XX/2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr.XX/2016, prin care s-au stabilit în sarcina acesteia obligații fiscale suplimentare în cuantum de XX lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

## **II. Prin Decizia de impunere nr.XX/2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, organele de inspecție fiscală au stabilit de plată în sarcina persoanei fizice XX, TVA în suma de XX lei.**

Perioada supusă verificării a fost 2012 - 2015, inspecția fiscală fiind inițiată ca urmare a Deciziei nr.XX/2016 privind soluționarea contestației formulate de către persoana fizică XX, emisă de D.G.R.F.P.Brasov - Serviciul soluționare contestații 1, prin care a fost desființată Decizia de impunere nr. XX/2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, cu privire la taxa pe valoarea adăugată în suma de XX lei și s-a dispus reanalizarea cauzei pentru aceeași obligație fiscală și pentru aceeași perioadă.

Din conținutul Raportului de inspecție fiscală nr. XX/2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.XX/2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, contestată de petenta, rezultă următoarele:

Persoana fizică XX - CNP XX având domiciliul fiscal în localitatea XX,

str.XX, bl.XX ap.XX, jud. XX si domiciliul actual in XX, localitatea XX, XX, a fost inregistrata in scopuri de TVA incepand cu data de 2015 in baza Certificatului de inregistrare in scopuri de TVA seria X nr.XX avand atribuit codul RO XX.

Umare a obligatiei de inregistrare in scopuri de taxa incepand cu data de 2012, pentru operatiunile impozabile taxabile efectuate incepand cu data de 2013, organele de inspectie fiscala au determinat o baza impozabila suplimentara in suma XX lei (XX lei + XX lei), ce reprezinta contrapartida obtinuta din partea cumparatorilor pentru transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile terenuri, in conformitate cu prevederile art.137 alin.(1), lit.a) si art.134<sup>1</sup> alin.(1) si alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**Astfel, din datele inscrise in documentele detinute de organele de inspectie fiscala, rezulta ca in perioada supusa inspectiei fiscale (2012-2015), persoana fizica XX a efectuat urmatoarele operatiuni imobiliare:**

- In data de 2011, a dobandit prin mostenire un numar de XX imobile terenuri in suprafata totala de XX mp, in baza certificatului de mostenitor autentificat notarial sub nr.XX/2011, in calitate de fiu al defunctului XX, decedat la data de 2002 (dobandite de defunct cu titlu de reconstituire in baza Legii nr.18/1991), reprezentand :

- 10 terenuri arabile, situate in extravilanul minicipiului xx, in suprafata totala de XX mp;

- 1 teren arabil situat in intravilanul minicipiului XX, in suprafata de XX mp;

- 1 teren categoria de folosinta faneata, situat in intravilanul municipiului XX, in suprafata de XX mp;

- 1 teren categoria de folosinta faneata situata in extravilanul minicipiului XX, in suprafata de XX mp;

- In data de 2012, in schimbul celor 13 terenuri in suprafata totala de XX mp, prezentate mai sus, persoana fizica XX a dobandit de la Orasul XX deplina proprietate, posesie si folosinta asupra a 3 (trei) imobile terenuri, categoria de folosinta livada/fanat in suprafata totala de XX mp constand in: un teren in suprafata de XX mp inscris in CF nr. XX Oras XX, un teren in suprafata de XX mp inscris in CF nr. XX Oras XX si un teren in suprafata de XX mp inscris in CF nr. XX Oras XX, in baza contractului de schimb autentificat sub nr.XX/2012 incheiat intre copermutanti Orasul XX si XX.

- In data de 2012, in scopul dezmembrarii si notarii in cartea funciara, persoanei fizice XX i-a fost eliberat de catre Primaria XX, Certificatul de urbanism nr.XX/2012, pentru terenul in suprafata de XX mp (CF XX XX), strada XX, fn, in cuprinsul caruia se mentioneaza la regimul juridic ca terenul este in extravilan, fara interdictie de construire, la regimul economic, folosinta terenului o constituie categoria livada, cu destinatia livada, iar la regimul tehnic nu cuprinde precizari specifice terenurilor construibile.

- In data de 2012, ulterior schimbului de terenuri, persoana fizica XX a efectuat dezmembrarea imobilului teren in suprafata de XX mp., inscris in CF

XX, situat in extravilanul orasului XX, intr-un numar de 28 parcele cu suprafete cuprinse intre XX mp si XX mp, cu numere cadastrale diferite, in baza Actului de dezmembrare autentificat sub nr. XX/2012.

Tranzactiile imobiliare reprezentand vanzari de terenuri efectuate de persoana fizica XX - CNP XX, au fost identificate in lista nominala a beneficiarului de venit, centralizata in baza declaratiilor informative privind impozitul pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, cod 208, depuse de catre notarii publici la organul fiscal teritorial, in care acesta figureaza cu un numar de XX (douazecisicinci) de pozitii in perioada 2012-2015, cu un venit aferent in valoare de XX lei, dupa cum urmeaza:

- In cursul anului 2012, începând cu ziua dezmembrării, instraineaza prin vanzare un numar 10 terenuri si XX cote parti de teren, cu *categoria de folosinta livada, situate in extravilanul orasului XX, judetul XX*, dobandite in baza contractului de schimb autentificat sub nr. XX/2012, respectiv:

- 8 terenuri si XX cote parti de teren instrainate in luna XX 2012, in baza a 5 contracte de vanzare cumparare in valoare totala de XX lei, autentificate sub nr. XX, nr.XX, nr.XX, nr.XX si nr. XX.

- 2 terenuri instrainate in data de XX 2012 , in baza a 2 contracte de vanzare cumparare in valoare totala de XX lei, autentificate sub nr.XX si nr.XX.

- In cursul anului 2013 (incepand cu luna ianuarie 2013), instraineaza prin vanzare un numar 11 terenuri si XX cote parti teren, *categoria de folosinta livada, situate in intravilanul orasului XX, judetul XX*, in baza a 11 contracte de vanzare cumparare in valoare totala de XX lei, autentificate sub nr.XX, nr.XX, nr.XX, nr.XX, nr.XX, nr.XX, nr.X, nr.XX, nr.XX si nr.XX.

- In cursul anului 2014 instraineaza prin vanzare un numar de 5 terenuri si XX cote parti teren, *categoria de folosinta livada, situate in intravilanul orasului XX, judetul XX*, in baza a 5 contracte de vanzare cumparare in valoare totala de XX lei, autentificate sub nr.XX, nr.XX, nr.XX, nr.XX.

- In cursul anului 2015, instraineaza prin vanzare un numar de 2 terenuri si XX cote parti de teren *categoria de folosinta livada, situate in intravilanul orasului XX, judetul XX*, in baza a 2 contracte de vanzare cumparare in valoare totala de XX lei, autentificate sub nr.XX si nr.XX.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru vanzarile de terenuri si cote parti de terenuri, persoana fizica XX a dobandit calitatea de persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile art.125<sup>1</sup> alin.(1), punctul 18, art.127 alin. (1) si (2) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si punctului 3 alin.(1) si (3) din H.G.nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003, iar operatiunile imobiliare efectuate de persoana fizica concretizate in transferul dreptului de proprietate reprezinta operatiuni impozabile in Romania care intra in sfera de aplicare a

taxei pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile art. 126 alin. (1) si art.128 alin.(1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu cele ale punctului 2. alin.(1) si (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003.

In acest context, la inspectia fiscala s-a stabilit ca la data de 31.08.2012, persoana fizica, in calitate de persoana impozabila, a realizat o cifra de afaceri in suma de XX lei, superioara plafonului anual de scutire de taxa pe valoarea adaugata in suma de XX lei, prevazut de art.152 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ca aceasta avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului de scutire, respectiv pana la 10 septembrie 2012, in conformitate cu prevederile art.152 alin.(3) si alin. (6) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, devenind platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de **2012**.

Cifra de afaceri realizata la data de 2012, in suma de XX lei, aferenta regimului special de scutire, este constituita din contravaloarea preturilor de vanzare a 8 terenuri si XX cote parti de teren, situate in oras XX, strada XX, fn, (rezultate din dezmembrarea terenului in suprafata de XX mp), instrainate in baza a 5 contracte de vanzare cumparare autentificate sub nr. XX, nr.XX, nr.XX, nr.XX si nr. XX.

Pentru aceste vanzari de terenuri, contribuabilul a prezentat organelor de inspectie fiscala Certificatul de urbanism nr.XX/2012, in copie neconforma cu originalul, care la regimul juridic prezinta modificari in sensul ca a fost taiat termenul "intravilan" si adaugat termenul „extravilan”. Acest certificat a fost eliberat de Primaria orasului XX, anterior vanzarilor de terenuri la solicitarea persoanei fizice XX, in scopul dezmembrarii terenului situat in strada XX, fn, inscris in CF XX, si notarii in cartea funciara.

De asemenea pentru determinarea starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au avut in vedere certificatele de urbanism nr.XX/2016 si nr.XX/2016 detinute pentru alte doua terenuri vandute in luna XX 2012, înscrise in CF XX si CF XX, in care se precizeaza la regimul juridic ca terenurile sunt situate in intravilanul orasului XX, nu constituie zona protejata, zona declarata de interes public si nu exista nici interdictii de construire, iar la regimul economic faptul ca terenurile au destinatia de "curti constructii dupa emiterea autorizatiei de construire", stabilita prin PUZ aprobat cu HCL nr.XX/2012.

Totodata, organele de inspectie fiscala precizeaza ca la data de 2012, persoana impozabila avea cunostinta de faptul ca terenurile pe care urma sa le vanda dupa aceasta data reprezinta in fapt terenuri construibile situate in intravilanul orasului XX, urmare a Hotararii nr.XX/2012 a Consiliului Local XX, privind aprobarea planului urbanistic zonal pentru construire locuinte individuale in XX; DJ XX (prelungire strada XX), FN, I beneficiar S.C. XX S.R.L. si vecinii (inclusiv proprietarul XX), asa cum se precizeaza si in toate contractele de vanzare cumparare autentificate incepand cu ianuarie 2013.

Mai mult decat atat, din cuprinsul HCL XX nr.XX/2012, rezulta ca inca din data de 2012 au fost demarate procedurile de aprobare a PUZ pentru zona in care sunt situate terenurile proprietarilor S.C. XX S.R.L. si vecinii, deci inclusiv si

proprietarul XX care a dobândit la data de 2012 deplină proprietate, posesie și folosință asupra terenurilor în baza contractului de schimb nr.XX/2012, încheiat cu Primăria XX.

De asemenea, prin raportul de inspecție fiscală se precizează că în data de 2016 s-a procedat la efectuarea unei investigații pe teren, ocazie cu care s-a constatat că în zona str. XX, orașul XX, în care sunt situate și terenurile vândute de proprietar XX, sunt ridicate construcții-case individuale.

Ca urmare, având în vedere documentele deținute, în baza dreptului conferit de prevederile art.6 și art. 7 alin.(3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au apreciat că, inclusiv terenurile înstrăinate prin vânzare în luna X 2012 și în luna X 2012, care nu constituie zonă protejată, zonă declarată de interes public și fără interdicții de construire, reprezintă în fapt livrări de terenuri construibile, exceptate din categoria operațiunilor scutite fără drept de deducere prevăzute de art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, pentru operațiunile impozabile taxabile efectuate începând cu data de 2013, în suma de XX lei, organele de inspecție fiscală au determinat o taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în suma de XX lei.

**III. Luând în considerare constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:**

***Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P.Brasov, prin Serviciul soluționare contestații 1, este să se pronunțe dacă tranzacțiile imobiliare efectuate începând cu data de 2013 efectuate de către persoana fizică XX reprezintă operațiuni impozabile pentru care contribuabilul datorează TVA în suma de XX lei, în condițiile în care pe de o parte, la data realizării tranzacțiilor regimul economic de construire al terenurilor fusese deja stabilit prin Planul urbanistic zonal aprobat de autoritățile deliberative ale administrației publice locale, iar pe de altă parte, motivațiile contestatarului nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.***

***In fapt,***

Organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu data de 2012, persoana fizică XX a realizat activități economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, devenind persoana impozabilă, având în vedere că în cursul anului 2012 a efectuat un număr de 7 tranzacții imobiliare reprezentând vânzări de terenuri având categoria de folosință livadă, situate în extravilanul orașului XX, județul X pentru care a încheiat 7 contracte de vânzare – cumpărare.

Intrucât la data de 2012, persoana fizică, în calitate de persoană impozabilă a realizat o cifră de afaceri în suma de XX lei, superioară plafonului anual de scutire de taxă pe valoarea adăugată în suma de XX lei, prevăzut de art.152 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceasta avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului de scutire, respectiv pana la XX 2012, in conformitate cu prevederile art.152 alin.(3) si alin. (6) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, contribuabilul devenind platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 2012.

Avand in vedere ca prin Hotararea Consiliului local nr.XX/2012 privind aprobarea planului urbanistic zonal pentru construire locuinte individuale in XX, XX (prelungire strada XX) FN, terenurile tranzactionate la momentul vanzarii lor erau deja introduse in intravilanul orasului XX, iar din certificatele de urbanism prezentate de contribuabil reiese categoria terenului – intravilan, fara interdictie de construire, folosinta actuala livada, destinatia terenului – curti constructii dupa emiterea autorizatiei de construire, organele de inspectie fiscala au stabilit ca vanzarile de imobile efectuate incepand cu data de 2013 reprezinta operatiuni taxabile la data instrainarii lor, pentru care nu se aplica regimul de scutire prevazut la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca cele 18 terenuri instrainate de persoana fizica XX in perioada 2013 – 2015, pentru care au fost incheiate un numar de 18 contracte de vanzare-cumparare, reprezinta operatiuni impozabile taxabile, pentru care s-a determinat o baza impozabila in valoare totala de XX lei si o taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in suma de XX lei.

Petenta formuleaza contestatie impotriva taxei pe valoarea adaugata in suma de XX lei stabilita suplimentar de plata, solicitand anularea Deciziei de impunere nr.XX/2016 si a Raportului de inspectie fiscala nr.XX/2016, intrucat caracterul constructibil al unui teren este dat de posibilitatea reala de construire, respectiv de obtinerea unei autorizatii de construire, si nu de raportarea la „o posibilitate virtuala de construire”.

De asemenea, contestatorul sustine ca a vândut terenuri cu destinatia agricol, care au potential de a deveni terenuri constructibile, dar care, din punct de vedere fiscal, nu sunt *terenuri constructibile conform legislatiei in vigoare*”.

***In drept***, în ceea ce priveste sfera operatiunilor impozabile, art.126 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

*“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:*

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

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;*

*c) **livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila**, astfel cum este definita la art. 127 alin.(1), actionand ca atare;*

*d) **livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice** prevazute la art. 127 alin.(2)”.*



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

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiutor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea operatiunilor in categoria operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, daca cel putin una din conditiile prevazute la lit. a)-d) ale art. 126 alin.(1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insusi legiutorul la pct.2 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

**" (1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.**

**(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate."**

In aplicarea prevederilor mai sus citate, legiutorul, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct. (3) alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

**"3.(1) In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala 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.[...]"**

Ulterior, pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare a fost modificat dupa cum urmeaza:

**"3. (1) În sensul art.127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanța cu principiul de baza al sistemului de TVA potrivit caruia taxa trebuie sa fie neutra, se refera la orice tip de tranzacții,**

indiferent de forma lor juridica, astfel cum se menționează în constatarile Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), **persoanele fizice nu se considera ca realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale.** În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

(3) **Persoana fizică, care nu a devenit deja persoana impozabilă pentru alte activități, se considera ca 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 taxa 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".**

Având în vedere textele de lege invocate anterior, reținem că persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea imobilelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se considera a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **exceptie facând situațiile în care se constată că activitatea respectivă are caracter economic, fiind desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.**

Prin urmare, o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, în condițiile în care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natură celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Totodata, 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 constructii si terenuri, 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.

Referitor la notiunea de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, la art.125<sup>1</sup> alin. (1) pct.18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare se precizeaza:

*"Art. 125<sup>1</sup>. - (1) In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:*

**18. persoana impozabila** are intelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta **persoana fizica, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica; [...]**

In situatia in care persoana fizica este considerata persoana impozabila conform art. 125<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, aceasta trebuie sa solicite potrivit art. 152 alin. (1) din acelasi act normativ, inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Astfel, potrivit art. 152 alin.(1) si (6) si art. 153 alin.(1) lit.b) si alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu anul 2007:

*" Art.152 (1) **Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 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, respectiv XX lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită 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).***

*(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 prevăzut la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori 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."***

*"Art. 153 - (1) **Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o***

**activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]**

**b) *daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon; [...].***

**(7) *In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu.***"

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, persoana impozabila are obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in situatia in care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de XX lei, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operand asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin. (6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal.

Astfel, pct. 62 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

**"62. (2) *In sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:***

**a) *in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal; [...].***

Avand in vedere aceste prevederi legale, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana

na impozabila ar fi datorat-o pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii.

Referitor la operatiunile din interiorul tarii care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare se precizeaza:

*"Art. 141. – (2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa: [...]*

*f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. **Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil [...]***

*In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:*

**1. teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare; [...]"**

In ceea ce priveste calificarea unui teren drept teren construibil, pct.37 alin.(6) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, stipuleaza:

**"(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. (...)."**

Prin urmare, se retine ca vanzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata, cu exceptia vanzarilor de terenuri construibile si constructii noi, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Calificarea unui teren drept teren construibil sau cu alta destinatie la momentul vanzarii sale de catre proprietar, rezulta din certificatul de urbanism.

De asemenea, avand in vedere ca incadrarea terenurilor din punct de vedere al scutirii sau al exceptarii de la scutire in materie de TVA face trimitere la "*legislatia in materie*", in speta sunt incidente si prevederile art.2, art 6 si art.23 din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile ulterioare si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005, potrivit carora:

**"Art. 2. - Autorizația de construire constituie actul final de autoritate al administrației publice locale pe baza caruia este permisa executarea lucrarilor de construcții corespunzator masurilor prevazute de lege referitoare la amplasarea, conceperea, realizarea, exploatarea și postutilizarea construcțiilor".**

**"Art. 6. - (1) Certificatul de urbanism este actul de informare prin care**

autoritatile prevazute la art. 4, in conformitate cu prevederile planurilor urbanistice si ale regulamentelor aferente acestora ori ale planurilor de amenajare a teritoriului, dupa caz, avizate si aprobate potrivit legii, **fac cunoscute solicitantului elementele privind regimul juridic, economic si tehnic al terenurilor si constructiilor existente la data solicitarii si stabilesc cerintele urbanistice care urmeaza sa fie indeplinite in functie de specificul amplasamentului, precum si lista cuprinzand avizele si acordurile legale, necesare in vederea autorizarii.**

**(5) Certificatul de urbanism nu confera dreptul de a executa lucrari de constructii".**

**"Art. 23. - (1) Intravilanul localitatilor se stabileste prin planurile generale de urbanism - PUG -, aprobate potrivit legii.**

**(2) Ulterior aprobarii Planului General de Urbanism - PUG - pot fi introduse in intravilanul localitatilor si unele terenuri din extravilan, numai in conditii temeinic fundamentate pe baza de planuri urbanistice zonale - PUZ -, aprobate potrivit legii.**

**(3) Terenurile destinate construirii se scot din circuitul agricol, temporar sau definitiv, potrivit legii".**

Avand in vedere documentele aflate la dosarul cauzei si prevederile legale invocate anterior, retinem urmatoarele:

Persoana fizica XX a achizitionat terenul in suprafata de XX mp, inscris in CF nr.XX oras XX, in baza Contractului de schimb autentificat sub nr.XX/2012 incheiat cu orasul XX, teren care la data achizitiei se afla in extravilanul orasului XX.

In data de 2012, in baza Actului de dezmembrare autentificat sub nr.XX/2012, persoana fizica XX a efectuat dezmembrarea terenului in suprafata de XX mp intr-un numar de 28 de parcele cu suprafete cuprinse intre XX mp si XX mp, iar in cursul anului 2012, in baza contractelor de vanzare – cumparare nr. XX, nr.XX, nr.XX, nr.XX, nr.XX, nr.XX, a vandut 10 terenuri si XX cote parti de teren pentru care a incasat suma totala de XX/2012 lei, terenuri care potrivit Certificatului de urbanism nr.XX/2012 se aflau in extravilan, fara interdictie de construire, din categoria de folosinta livada.

Prin urmare, retinem ca persoana fizica XX a devenit persoana impozabila din perspectiva TVA, avand in vedere ca in cursul anului 2012 a realizat mai multe tranzactii imobiliare, constand in vanzarea de terenuri, altele decat cele utilizate in scopuri personale, calitatea de persoana impozabila fiind data de realizarea de activitati economice, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, la stabilirea caracterului de continuitate fiind luate in considerare toate vanzarile de terenuri, indiferent daca operatiunile realizate au fost sau nu scutite de TVA.

Pentru terenurile instrainate in cursul anului 2012, organul de solutionare a contestatiei a retinut, asa cum rezulta din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr.XX/2016 si din Anexa nr.X la raport, ca acestora li s-a aplicat scutirea de

taxa prevazuta la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat terenurile se aflau in extravilanul orasului XX.

Totodata, s-a retinut ca intrucat la data de 2012, persoana fizica XX, in calitate de persoana impozabila a realizat o cifra de afaceri in suma de XX lei, superioara plafonului anual de scutire de taxa pe valoarea adaugata in suma de XX lei, prevazut de art.152 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aceasta avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului de scutire, respectiv pana la 10 septembrie 2012, in conformitate cu prevederile art.152 alin.(3) si alin. (6) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, contribuabilul devenind platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de **2012**.

De asemenea, avand in vedere ca prin HCL nr.XX/2012, s-a aprobat planul urbanistic zonal privind construirea de locuinte individuale in zona in care sunt situate terenurile aflate in proprietatea, posesia si folosinta dlui XX, acestea fiind scoase din circuitul agricol si introduse in intravilanul localitatii XX, rezulta ca pentru vanzarile de terenuri efectuate ulterior datei de 2012 nu se mai aplica scutirea de taxa prevazuta la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal.

Prin urmare, dupa data de 01.01.2013, persoana impozabila a instrainat in exclusivitate terenuri construibile, pentru care nu se aplica scutirea de taxa pe valoarea adaugata, terenurile fiind situate in intravilanul orasului XX, fara interdictii de construire, avand destinatia „curti constructii”, stabilita prin PUZ aprobat prin HCL nr.XX/2012, asa cum rezulta din Certificatele de urbanism eliberate la data de 2016, in scopul informarii, de catre Primaria orasului XX.

Acest lucru este confirmat si de cele 18 Contracte de vanzare – cumparare incheiate de persoana fizica XX cu diverse persoane fizice si juridice, in perioada 2013 – 2015, respectiv Contractele de vanzare-cumparare nr.XX, nr.XX, nr.XX, nr.XX, nr.XX, nr.XX, nr.XX, nr.XX, nr.XX, nr.XX, nr.490/20.03.2014, nr.XX, nr.XX, nr.XX, nr.XX, nr.XX, din care rezulta ca terenurile instrainate au categoria de folosinta livada si sunt situate in intravilanul orasului XX.

Faptul ca prin HCL nr.XX/2012, terenurile instrainate de XX au fost scoase din circuitul agricol si introduse in intravilanul orasului XX, iar din certificatele de urbanism eliberate pentru terenurile in discutie rezulta ca destinatia acestora este „curti constructii dupa emiterea autorizatiei de construire” denota caracterul constructibil al terenurilor, stabilit printr-un plan urbanistic zonal, operatiunea de scoatere din circuitul agricol fiind o consecinta a stabilirii regimului constructibil atribuit terenului si nu o preconditione pentru stabilirea unui asemenea regim.

Prin urmare, sustinerea contestatorului ca a vandut terenuri care la data vanzarii aveau categoria de folosinta „livada”, care nu intra in sfera de aplicare a TVA, nu poate fi luata in considerare la solutionarea favorabila a cauzei, intrucat acesta a actionat ca o persoana impozabila prin dezmembrarea terenului in suprafata de XX mp intr-un numar de 28 de parcele cu suprafete cuprinse intre XX

mp-XX mp, cu numere cadastrale diferite, parcele care, asa cum s-a aratat anterior, prin HCL nr.XX/2012 au fost introduse in intravilanul orasului XX si scoase din circuitul agricol, terenurile fiind vandute prin tranzactii succesive.

De altfel, din contractele de vanzare-cumparare incheiate incepand cu data de 2013, rezulta ca loturile de teren vandute sunt situate in intravilanul orasului XX.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia contestatarei cu privire la faptul ca aceasta a vandut teren cu „*destinatie agricola care are potential de a deveni teren constructibil*”, intrucat, sunt supuse taxarii terenurile „construibile”, definite de legiuitor ca fiind terenurile ***pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare***, de unde reiese ca legiuitorul *nu a avut in vedere modalitatea concreta de utilizare a terenului la momentul realizarii tranzactiei (folosinta existenta), ci modalitatile posibile de utilizare permise de reglementarile urbanistice in vigoare la momentul realizarii tranzactiei, respectiv destinatia permisa a terenurilor in scopul executarii de constructii, stabilita prin documentatiile de urbanism aprobate.*

Daca legiuitorul ar fi avut in vedere folosinta existenta a terenurilor din momentul realizarii tranzactiilor n-ar mai fi folosit expresia ***se pot executa*** in definirea terenurilor construibile, ci s-ar fi referit direct la categoria de folosinta a terenurilor din momentul realizarii tranzactiilor.

De altfel, terenurile din intravilan sunt construibile prin natura amplasariilor, cu exceptia zonelor speciale pentru care exista interdictii temporare sau definitive de construire, iar sintagma *teren constructibil* vizeaza tocmai terenurile pe care exista posibilitatea edificarii unei constructii, nu neaparat si valorificata de catre cei interesati, asa cum este ea stabilita prin documentatiile de urbanism.

Prin urmare regimul juridic al unui teren se demonstreaza in baza documentelor de urbanism evidentiata de autoritati prin emiterea certificatelor de urbanism.

In ceea ce priveste sustinerea petentei cu privire la faptul ca prin Decizia nr.XX/2016 emisa de catre D.G.R.F.P.Brasov – Serviciul solutionare contestatii 1 s-a stabilit ca, cel putin pentru vanzarile efectuate inainte de 2012, aceasta nu datoreaza TVA, insa prin decizia de impunere atacata prin prezenta contestatie, organul fiscal a stabilit obligatia de a plati TVA in acelasi quantum si pentru aceeasi perioada, respectiv pentru perioada 2012 – 2015, precizam ca aceasta afirmatie este eronata, intrucat taxa pe valoarea adaugata in *suma de XX lei a fost stabilita ca fiind datorata pentru tranzactiile efectuate in perioada 2013 – 2015, iar vanzarile de terenuri efectuate pana la 2012 au fost scutite de TVA, in conformitate cu prevederile art.141 alin.(2), lit.f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, acestea fiind avute in vedere, asa cum este prevazut la pct.3 alin.(5) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G.nr.44/2004, doar la stabilirea caracterului de continuitate al activitatii economice si la calculul plafonului de scutire prevazut la art.152 din Codul fiscal.*



Prin urmare, argumentul contestatarii ca terenurile vandute, desi situate in intravilanul localitatii erau neconstruibile, acestea devenind terenuri construibile conform legislatiei in vigoare, respectiv la momentul obtinerii autorizatiei de construire este neintemeiata si nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere ca la art.57 si Anexa nr.2 din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții republicata, cu modificarile ulterioare si Normele metodologice de aplicare, aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005, se precizeaza:

**"Art. 57. - Terenuri pentru constructii**

(1) Prin imobil, in conformitate cu prevederile Legii, se intelege teren si/sau constructii.

(2) **Terenurile pentru constructii sunt cuprinse in intravilanul localitatilor si, in functie de destinatie si utilizare, pot fi:**

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

b) **terenuri libere - terenurile fara constructii, de orice fel (supraterane ori subterane), inclusiv amenajarile aferente;**

c) **terenuri aparent libere - terenurile fara cladiri, asigurand functiuni urbane de interes public stabilite si executate in baza prevederilor documentatiilor urbanistice legal aprobate (spatiile verzi si de protectie, locuri de joaca pentru copii, trasee ale retelelor tehnico-edilitare subterane - inclusiv zonele de protectie aferente -, rezerve pentru largirea ori modernizarea cailor de comunicatie etc.).**

(3) **Autorizarea executarii lucrarilor de constructii de orice fel pe terenurile descrise la alin. (2), este permisa numai in stricta corelare cu respectarea functiunilor stabilite prin prevederile documentatiilor de urbanism avizate si aprobate, potrivit legii".**

"Anexa nr. 2 - Definirea unor termeni de specialitate utilizati in cuprinsul legii"

**„- 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, in cadrul caruia este permisa realizarea de constructii, in conditiile legii".**

**„-Extravilanul localității**

**Teritoriul cuprins între limita intravilanului și limita administrativ-teritorială a unității de bază (municipiu, oraș, comună), înăuntrul căruia autorizarea executării lucrărilor de construcții este restricționată, în condițiile prezentei legi."**

De asemenea, potrivit prevederilor din Anexa nr. 2 la Legea nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, prin **teritoriu intravilan**, se înțelege "totalitatea suprafețelor construite și amenajate ale localităților ce compun unitatea administrativ-teritorială de bază, delimitate prin planul urbanistic general aprobat **și în cadrul cărora se poate autoriza execuția de construcții și amenajări.**

Prin urmare, terenurile instrainate de catre persoana fizica XX incepand cu anul 2013, sunt situate in intravilanul localitatii XX si sunt terenuri in cadrul caruia este permisa realizarea de constructii, iar autorizarea executarii lucrarilor de constructii pe aceste terenuri nu are nicio legatura cu calificarea acestora ca terenuri construibile.

Astfel, daca vointa proprietarului este aceea de a ridica o constructie pe teren, acesta este obligat sa parcurga etapele legale, de natura administrativa, respectiv sa solicite emiterea autorizatiei de construire, dreptul de a construi fiind un drept aflat sub conditie potestativa. Deci, proprietarul exercita facultatea pe care o are la dispozitie numai daca doreste, iar faptul ca dreptul de a construi depinde exclusiv de vointa cumparatorului, nu are rolul de a anula calitatea terenului de a fi construibil.

Trimiterea legii fiscale se face la *teren construibil*, nu *teren de construit*, norma legala avand ca fundament logic posibilitatea de a construi pe teren, la un moment viitor.

Deci, in speța terenurile fiind intravilane, nu rezulta niciun impediment in calea cumparatorului de a solicita autoritatii locale, sa elibereze autorizatia de construire, dupa parcurgerea etapelor prevazute in Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Acest fapt are loc si in contextul in care destinatia agricola nu constituie un obstacol in calea proprietarului terenului intravilan de a amprenta acest sol cu o constructie. Schimbarea destinatiei nu mai este conditionata – pentru terenurile intravilane de scoaterea din circuitul agricol, asa cum precizeaza art. 31<sup>1</sup> alin. (5) din Legea nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul:

***“(5) Pentru terenul trecut în intravilan în baza prevederilor Planului urbanistic general nu este necesară scoaterea din circuitul agricol.”***

In conditiile in care, nu exista nicio interdictie expresă de schimbare a destinatiei, inseamna ca destinatia in viitor a terenului va fi data de proprietar, desi nu exista niciodata certitudinea ca proprietarul va indeplini toate conditiile legale pentru a construi, chiar daca terenul are la momentul vanzării caracteristicile unui teren construibil. Prin urmare, dacă planurile urbanistice nu interzic construirea, destinatia agricola a unui teren intravilan nu afecteaza dreptul de construire al proprietarului pe acel teren.

Or, in speta, contestatarul nu a facut dovada ca planurile urbanistice interzic construirea pe terenurile care au facut obiectul contractelor de vanzare-cumparare incheiate in perioada 2013 – 2015, din contra, certificatele de urbanism prezentate la dosarul cauzei arata ca nu exista interdictii de construire pe terenurile vandute.

Retinem ca la data de 2012, prin HCL XX/211 emis de Consiliul local XX a fost aprobat Planul Urbanistic Zonal pentru construire locuinte individuale in XX

XX(prelungire strada XX)FN, beneficiar SC XX SRL si vecinii, terenul aferent fiind scos din circuitul agricol; astfel terenurile înstrăinate de contestatara dupa data de 2013, sunt situate în intravilanul localitatii XX, categoria de folosință si destinatia curti constructii stabilita prin P.U.Z. aprobat prin H.C.L. nr.XX/2012, acest lucru rezultand foarte clar si din cuprinsul contractelor de vanzare-cumparare încheiate incepand cu aceasta data, in unele din aceste contracte facandu-se precizarea ca vanzatorul garanteaza pe cumparator ca imobilul *"nu este sit arheologic, nu este situat in zona de protectie a unui monument istoric sau a unui sit arheologic, in arii naturale protejate de interes local, national sau comunitar sau in vecinatatea acestora si nu este parte a vreunui parc national sau a unei astfel de zone protejate; (...); imobilul sus descris nu este subtraversat de magistrale de utilitati sau conducte de orice fel."*

In ceea ce priveste invocarea de catre petenta a dispozitiilor Legii nr.7/1996 privind cadastrul și publicitatea imobiliară, precizam ca acestea nu sunt incidente în cauză și nu prezintă relevanță, deoarece prin cadastrul general se organizează și se păstrează evidența tehnică economică și juridică a tuturor imobilelor în sistemul de carte funciara, asigurând exclusiv publicitatea imobiliară.

In aceste conditii, retinem ca pentru operatiunile efectuate in perioada verificata, persoana fizica XX a avut calitatea de persoana impozabila, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, iar pentru tranzactiile efectuate dupa data de 2013 aceasta avea obligatia aplicarii regimului normal de taxare si colectarii TVA, chiar daca vanzarile de terenuri erau incadrate in categoria de folosinta „livada”, intrucat la momentul incheierii contractelor de vanzare-cumparare terenurile erau introduse in intravilanul localitatii XX, fiind aprobat Planul urbanistic zonal privind construirea de locuinte individuale, prin Hotararea Consiliului Local XX nr.XX/2012.

Avand in vedere cele expuse anterior, precizam ca nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei argumentul contestatarii ca terenurile vandute aveau destinatia agricol pentru care nu se datoreaza TVA si ca desi acestea se aflau in intravilanul orasului XX erau neconstruibile, intrucat caracterul constructibil al terenurilor rezulta din documentele si informatiile aflate la dosarul cauzei, iar petenta nu prezinta in sustinerea contestatiei documente care sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, obligație ce îi revine potrivit art.269 alin.(1) lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizează:

*"Contestația se formulează în scris si va cuprinde: [...]*  
**d) dovezile pe care se întemeiază; [...]"**,

In consecinta, avand in vedere faptul că încadrarea unui teren intr-o anumită categorie de folosință rezultă din certificatul de urbanism, prezentarea acestuia fiind obligatorie pentru a justifica aplicarea scutirii de TVA și ținând cont că petenta nu a depus niciun document prin care să combată constatările organului de inspectie fiscala, rezultă că in mod corect, organele de inspectie fiscala au stabilit, prin Decizia de impunere nr.XX/2016 emisa in baza constatarilor din

Raportul de inspectie fiscala nr. XX/2016, ca pentru cele 18 (optsprezece) tranzacții efectuate în perioada 2013 – 2015, constand în vanzarea de terenuri intravilane avand categoria de folosinta „curti constructii”, **contribuabilul datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de XX lei, urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică XX pentru aceasta suma.**

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.272 alin.(2), art.273 si art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de **persoana fizica XX**, prin Cabinet individual de avocatura XX, impotriva Deciziei de impunere nr.-XX/2016 privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa de A.J.F.P. Sibiu - Inspectie Fiscala in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. XX/2016, pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de **XX lei**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunalul XX in termen de 6 luni de la data comunicarii, in conformitate cu prevederile Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

**DIRECTOR GENERAL,**