



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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

### **Biroul de soluționare a contestațiilor**

DOSAR NR. 9/80/2010.



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

### **DECIZIA NR. 33 /15.07.2011**

privind soluționarea contestației depusă de VR, înregistrată la  
D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 23631/29.10.2010.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin adresa nr. 4707/28.10.2010, înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 23631/29.10.2010 (fila nr. 64), asupra contestației depusă de VR din Bistrița.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 506/28.09.2010 emisă de Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud și privește suma totală de **... lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată (**... lei**) și respectiv majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată (**... lei**).

Contestația este semnată de către VR.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 207 și 209 din Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este competentă să soluționeze contestația formulată de VR din Bistrița.

**I.** Prin decizia de impunere nr. 506/28.09.2010 (filele nr. 40-43), emisă de Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud, s-a stabilit în sarcina d-nei VR o taxă pe valoarea adăugată de plată în cuantum de ... lei precum și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată de ... lei.

Așa cum rezultă din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. 390/21.09.2010 (filele nr. 30-39), motivele de fapt și de drept care au stat la baza stabilirii în sarcina d-nei VR a taxei pe valoarea adăugată și accesoriilor aferente acesteia, anterior arătate, sunt următoarele:

- în data de 08.01.2010 s-a efectuat un control inopinat, conform art. 97 alin. 1 lit. a) din O.G. nr. 92/2003 (R), la dna VR, în urma căruia s-a întocmit Procesul verbal nr. 1 din 08.01.2010, prin care s-a stabilit starea de fapt fiscală referitoare la tranzacțiile imobiliare efectuate, îndeplinirea condițiilor privind depășirea plafonului de scutire de T.V.A., respectiv data când persoana fizică trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A.;

- urmare a controlului s-a constatat că în data de 08.09.2003 dna VR a dobândit, împreună cu dl RI, prin cumpărare, în baza contractului autentificat nr. 30555/08.09.2003, o suprafață de 14.400 mp teren;
- prin Sentința civilă nr. .../2004 se dispune ieșirea din indiviziune față de proprietarii de CF și intabularea dreptului de proprietate astfel dobândit în CF nr. ... și ... Bistrița, nr. top nou .../5/3/2/5/3/1 și .../4/2/2/1, livadă în indiviziune, în cotă de 1/3 părți pentru dl RI și 2/3 părți pentru dna VR;
- în data de 16.05.2006 prin contract de vânzare cumpărare autentificat nr. 432/16.05.2006 dl RI și dna VR vând suprafața de 750 mp teren fără construcții, de natură fânaț, situat în intravilanul municipiului Bistrița, ridul „la soare”, împreună cu cota indiviză de 10/278 părți din parcela cu număr cadastral ... în suprafață de 278 mp cu destinația drum de acces la calea publică și cota indiviză de 12/942 părți din parcela cu număr cadastral ... în suprafață de 942 mp cu destinația de drum de acces, prețul total fiind ... lei. Pentru această tranzacție dna VR a primit suma de ... lei;
- la data de 26.06.2006, prin contractul de vânzare cumpărare autentificat nr. 578/26.06.2006 dl RI și dna VR vând suprafața de 746 mp, teren fără construcții, de natură fânaț, situat în intravilanul municipiului Bistrița, ridul „la soare”, împreună cu cota indiviză de 10/278 părți din parcela cu număr cadastral ... în suprafață de 278 mp, cu destinația drum de acces la calea publică și cota indiviză de 12/942 părți din parcela cu nr. cadastral ... în suprafață de 942 mp, cu destinația de drum de acces, prețul total fiind de ... lei. Pentru această tranzacție dna VR a primit suma de ... lei;
- prin actul de ieșire din indiviziune autentificat sub nr. 606/20.06.2006 se stinge indiviziunea dintre cei doi copartajați prin atribuirea de loturi distincte. Astfel, dnei VR îi revine în întregime și exclusiv întreg imobilul înscris sub A+7 în CF nr. .../N Bistrița, număr cadastral ..., teren liber de construcții, fânaț, în suprafață de 4422 mp, situat în extravilanul municipiului Bistrița, ridul „la soare”, ca bun propriu dobândit cu titlu de cumpărare, parcelare și ieșire din indiviziune, imobil ce a fost dezmembrat, conform actului de parcelare autentificat sub nr. 56/24.01.2007, în 6 parcele (.../1, .../2, .../3, .../4, .../5 și .../6);
- din aceste parcele, dna VR vinde următoarele suprafețe de teren: parcela cu nr. cadastral .../2, în suprafață de 600 mp, cu prețul de ... lei la data de 26.01.2007; parcela cu nr. cadastral .../1, în suprafață de 800 mp, cu prețul de 71.940 CHF echivalentul a ... lei, în data de 13.04.2007; parcela cu nr. cadastral .../4, în suprafață de 781 mp, cu prețul de ... lei, în data de 06.11.2007, cota indiviză de 10/278 părți din terenul cu destinația drum de acces, cu prețul de ... lei, în anul 2007; ½ parcela cu nr. cadastral .../5, cu prețul de ... lei, în data de 16.05.2008; ½ parcela cu nr. cadastral .../5, cu prețul de ... Euro, echivalentul a ... lei; în data de 16.05.2008 și un teren în suprafață de 231 mp situat în intravilanul municipiului Bistrița, înscris în CF, nr. ... Bistrița, nr. cadastral ... cu prețul de ... lei, în data de 05.09.2008;
- prin adresa nr. 3156/13.11.2009 au fost solicitate Primăriei municipiului Bistrița informații referitoare la regimul juridic și reglementările urbanistice privind încadrarea în teren construibil sau nu, la data vânzării, a întregului imobil reprezentând teren liber de construcții (fânaț) în suprafață de 4422 mp situat în extravilanul municipiului Bistrița, ridul „la soare”, înscris sub A+7 în CF nr. .../N, nr. cadastral ..., dezmembrat în 6 parcele (.../1, ..., .../6);

- prin adresa nr. 1389/20.11.2009 Primăria Bistrița precizează că regimul juridic al terenului este cel înscris în actele de proprietate la data vânzării și că potrivit reglementărilor urbanistice menționate în documentațiile de urbanism și amenajarea teritoriului parcela cu nr. cadastral .../1 în suprafață de 800 mp, având categoria de folosință fânaț, la data vânzării din 13.04.2007, conform Planului Urbanistic General (P.U.G.) al municipiului Bistrița, aprobat prin Hotărârea Consiliului Local nr. 43/2004, era situat în intravilanul municipiului Bistrița, fiind destinat construirii de locuințe individuale în regim de înălțime P+1E+M și anexe de tip urban. La data comunicării pe parcela respectivă este edificată o construcție în regim de înălțime D+P+M cu destinația de casă de locuit, executată în baza autorizației de construcții nr. 1004/58897/19.09.2007. Parcela cu nr. cadastral .../2 în suprafață de 600 mp, având categoria de folosință fânaț, la data vânzării (26.01.2007), conform P.U.G. al mun. Bistrița aprobat prin H.C.L. nr. 43/2004, era situată în extravilan fiind destinată construirii de case de vacanță. În prezent pe parcela respectivă este edificată o construcție în regim de înălțime P+M cu destinația casă de vacanță, executată în baza autorizației de construcții nr. 310/18376 din 26.03.2009. Parcela identificată cu nr. cadastral .../4 în suprafață de 781 mp având categoria de folosință fânaț, la data vânzării (6.11.2007), conform P.U.G. al mun. Bistrița aprobat prin H.C.L. nr. 43/2004, era situată în extravilan fiind destinată construirii de case de vacanță în regim de înălțime P+M. Parcela identificată cu nr. cadastral .../5 în suprafață de 750 mp având categoria de folosință fânaț, la data vânzării (16.05.2008), conform P.U.G. al mun. Bistrița aprobat prin H.C.L. nr. 43/2004 și H.C.L. nr. 100/2007, era situată în extravilan fiind destinată construirii de case de vacanță în regim de înălțime D+P+M;
- conform declarațiilor 208 depuse de notarul, d-na VR a efectuat trei tranzacții imobiliare în anul 2006, cinci în 2007 (din care o tranzacție fiind dublată) și trei tranzacții în anul 2008;
- operațiunile efectuate de dna VR în perioada 01.01.2006 – 30.06.2009 îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și intră în sfera de aplicare a T.V.A.;
- conform art. 127 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare dna VR este persoană impozabilă iar tranzacțiile efectuate de aceasta intră în sfera de aplicare a T.V.A.;
- conform art. 152 alin. (1) dna VR beneficiază de regimul special de scutire până la depășirea plafonului de scutire de 35.000 euro iar potrivit anexei nr. 1 la procesul verbal nr. 1/08.01.2010 s-a constatat că depășirea plafonului de T.V.A. a avut loc în luna aprilie 2007;
- potrivit art. 153 într-o astfel de situație contribuabila ar fi trebuit să solicite până la data de 10 mai 2007 înregistrarea în scopuri de T.V.A. iar începând cu data de 01.06.2007 să devină plătitoare de taxă pe valoarea adăugată;
- având în vedere că petenta nu a solicitat înregistrarea în scopuri de T.V.A. s-a constatat că pentru vânzările efectuate începând cu luna iunie 2007 contribuabila nu mai putea beneficia de regimul special de scutire prevăzut la de art. 152 alin. (1) Cod fiscal și, în consecință, trebuia să colecteze, să declare și să plătească taxă pe valoarea adăugată la tranzacțiile efectuate începând cu data de 01.09.2007;

- la stabilirea T.V.A. colectat s-a ținut seama de prevederile pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004;
- pentru operațiunile efectuate contribuabila nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât a beneficiat de regimul special de scutire conform art. 152 alin. (8) Cod fiscal.

Față de toate aspectele și motivele anterior prezentate organele de inspecție fiscală au apreciat că dna VR, în calitate de persoană impozabilă, a desfășurat operațiuni taxabile fără a solicita înregistrarea sa ca plătitor, motiv pentru care au stabilit suplimentar în sarcina acesteia obligațiile fiscale principale și accesorii.

În acest sens Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud a emis Decizia de impunere nr. 506/28.09.2010 (filele nr. 45-48) prin care a stabilit de plată în sarcina petentei o taxă pe valoarea adăugată de ... lei precum și majorări de întârziere aferente de ... lei.

**II. Împotriva Deciziei de impunere nr. 506/28.09.2010 (filele nr. 45-48) emisă de Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud petenta, formulează contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud sub nr. 4530/21.10.2010 (fila nr. 57), transmisă și înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 23531/29.10.2010 (fila nr. 64).**

Prin cererea formulată (filele nr. 55-57) petenta solicită anularea ca nelegală și netemeinică a Deciziei de impunere nr. 506/28.09.2010 emisă de Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud cu consecința înlăturării obligației de plată a sumelor stabilite în sarcina sa prin aceasta.

În susținerea cererii sale contestatoarea motivează următoarele:

- art. 127 se referă fără nici un dubiu la producători, comercianți sau prestatori de servicii ceea ce nu poate fi cazul în speță;
- este exclus și nu poate fi reținut în speță caracterul de continuitate;
- înstrăinarea terenului intră în sfera civilă și nu în cea comercială;
- parcelarea și vânzarea terenurilor au fost făcute din nevoia de bani pentru tratamentul medical al cancerului mamar cu care a fost diagnosticată VR;
- anul fiscal începe la 01ianuarie și se sfârșește la 31 decembrie iar pentru a putea intra în discuție caracterul de continuitate trebuia ca în cuprinsul unui an fiscal sa fie încheiate mai mult de 5 tranzacții însă în speță în nici un an fiscal nu au fost realizate 5 tranzacții;
- întreaga parcela de 4422 mp revenită în urma ieșirii din indiviziune este în extravilan;
- tranzacția încheiată la data de 13.04.2007 privește o parcelă de teren care cuprinde teren extravilan. La data de 31.05.2007 Consiliul Local Bistrița, prin Hotărârea nr. 100, la art. 4 subliniază că pentru casele de vacanță ridicate în extravilan regimul va fi de maxim două nivele

supraterane respectiv D+P+1E sau D+P+M, deci practic se dădea voie a se construi și pe terenurile extravilane cu același regim de înălțime doar că se numeau case de vacanță;

- vânzarea terenurilor extravilane nu este purtătoare de T.V.A.;
- prin Nota A.N.A.F. – Direcția Generală Coordonare și Inspecție Fiscală către D.G.F.P. județene se consemnează că obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către aceste persoane pentru scopuri personale nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se contată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, subliniindu-se totodată că din punct de vedere fiscal operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale;
- în raport de cele anterior arătate tranzacțiile în cauză nu pot fi considerate ca fiind activități comerciale cu caracter de continuitate;
- potrivit certificatului fiscal solicitat D.G.F.P. Bistrița-Năsăud la data de 29.06.2010 VR nu avea nici un debit datorat la stat fapt pentru care rezultă că nici nu poate fi vorba de penalități pentru neplata unei sume nedatorate;
- alineatul ultim din Nota A.N.A.F. – Direcția Generală Coordonare și Inspecție Fiscală precizează că inspecția fiscală va avea în vedere cazurile în care s-au efectuat 5 sau mai multe tranzacții de către aceeași persoană iar în cauză nu s-au efectuat 5 sau mai multe tranzacții.

Pentru motivele principale mai sus arătate dna VR solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere atacate.

Prin adresa nr. 23631/09.11.2010 (fila nr. 65) s-a solicitat contestatoarei precizarea exactă a sumei contestate precum și defalcare acesteia pe categorii de obligații bugetare.

Cu scrisoarea înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 26817 din 02.12.2010 (fila nr. 67) petenta, răspunde solicitărilor făcute prin adresa anterior menționată (nr. 23631/09.11.2010), arătând că sumele contestate sunt ... lei reprezentând T.V.A. și respectiv ... lei reprezentând majorări de întârziere. Totodată petenta mai aduce următoarele completări motivelor de fapt pe care își întemeiază cererea introductivă:

- achiziția terenului de cca. 96 ari s-a făcut inițial în scopul de a construi pe acesta o casă care să aibă o grădină mai mare însă problemele de sănătate au determinat înstrăinarea acestuia;
- s-a încercat inițial vânzarea întregii suprafețe printr-un singur act de vânzare-cumpărare însă nu s-a reușit, dovadă fiind în acest sens adeverința eliberată de Primăria Bistrița (anexată la fila nr. 66);

- faptul că parcela mai mare de teren nu a putut fi înstrăinată și a fost astfel nevoie de parcelarea acesteia nu transformă vânzătoarea în comerciant de terenuri.

În cauză, avându-se în vedere problematica diversă întâlnită în practică la aplicarea dispozițiilor legale referitoare la taxa pe valoarea adăugată în cazul persoanelor fizice neautorizate și neînregistrate în scopuri de T.V.A. care au obținut și/sau obțin venituri din vânzarea de imobile (construcții și terenuri), s-a decis, solicitarea unui punct de vedere de la Direcția de legislație în domeniul T.V.A. din cadrul M.F.P.. La nivel central (A.N.A.F. – M.F.P.), s-a decis introducerea de urgență a acestei problematici în dezbateri la Comisia fiscală centrală (în cadrul primei ei reuniuni), urmând ca această comisie să analizeze toate aspectele sesizate și să elaboreze o decizie cu privire la aplicarea unitară a dispozițiilor legale ce reglementează modul de impozitare a tranzacțiilor cu astfel de bunuri.

Despre aceste aspecte a fost informată contestatoarea cu scrisoarea nr. 23631/29.03.2011 (fila nr. 81).

Prin adresa nr. 14727/23.06.2011 (fila nr. 89) și nr.18332/19.07.2011 (fila nr. 93) aduce noi completări cererii introductive anexând și documentele regăsite la filele nr. 85-88 și 90-92 din dosar.

Sintetic, motivele de fapt completatoare sunt următoarele:

- terenul deținut și înstrăinat este teren agricol (conform certificatului de atestare fiscală eliberat de Primăria Bistrița – anexat) iar potrivit dispozițiilor codului fiscal vânzarea acestuia nu este purtătoare de T.V.A.;
- cei care au cumpărat teren în vederea edificării unei construcții au fost nevoiți să procedeze la scoaterea definitivă din circuitul agricol a acestuia pentru a obține autorizație de construcție;
- s-a vândut teren agricol iar cumpărătorii care și-au edificat construcții pe teren au făcut demersuri pentru scoaterea unei porțiuni din acesta din circuitul agricol și transformarea în teren construibil restul rămânând și în prezent teren agricol.
- din extrasele CF depuse privind tranzacțiile efectuate în anul 2007 rezultă că terenurile vândute nu fac parte din categoria celor construibile.

Avându-se în vedere că până la data prezentei nu s-a primit nici un răspuns nici de la direcția de specialitate din cadrul M.F.P. și nici de la Comisia fiscală centrală, cu toate că, în timp, s-a revenit la adresa nr. 5815/15.03.2011 (a se vedea scrisoarea de revenire - fila nr. 84) și constatând că a fost depășit orice termen rezonabil pentru a mai aștepta unul și a mai prelungi soluționarea contestației s-a trecut la analiza pe fond a acesteia în lipsa precizărilor solicitate.

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

Pentru rezolvarea litigiului fiscal intervenit între contestatoare, pe de o parte, și organele de inspecție fiscală, pe de altă parte, urmează ca în cauză să se stabilească concret dacă dna VR datorează T.V.A. pentru vânzarea parcelelor de teren ce fac obiectul prezentului dosar, în condițiile în care plafonul de scutire a fost depășit, nu s-a înregistrat ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată și nu a evidențiat, declarat și virat la buget taxa pe valoarea adăugată.

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

- nelegalitatea includerii în categoria operațiunilor impozabile a tranzacțiilor efectuate și pe cale de consecință lipsa calității de persoană impozabilă (motivată de lipsa caracterului de continuitate a tranzacțiilor precum și de includerea acestora în sfera civilă și nu cea comercială);

- incorecta calificare a terenului vândut ca fiind teren construibil (motivat de faptul că acesta este în extravilan și că a avut la vânzare destinația agricolă și categoria de folosință livadă).

A). Dacă operațiunile de valorificare prin vânzare a parcelelor de teren de către dna VR, se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și, prin urmare, sunt operațiuni impozabile.

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

Extras Cod Fiscal varianta în vigoare în perioada 16.05.2006 - 01.07.2007:

*“CAPITOLUL II - Sfera de aplicare*

*Sfera de aplicare*

**Art. 126**

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

- a). constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;*
- b). locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*
- c). livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);*
- d). livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).*

**Norme metodologice:**

1. (1) În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, dacă cel puțin una dintre condițiile stipulate la lit. a)-d) nu este îndeplinită, operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

(3) Pentru a se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri și/sau prestările de servicii trebuie să fie efectuate cu plata. Aceasta condiție implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. ....

### **CAPITOLUL III - Persoane impozabile**

#### **Persoane impozabile și activitatea economică**

##### **Art. 127**

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

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

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

##### **Norme metodologice:**

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

(2) Livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate în mod gratuit de organizațiile fără scop patrimonial nu sunt considerate activități economice.

### **CAPITOLUL IV - Operațiuni impozabile**

#### **Livrarea de bunuri**

##### **Art. 128**

(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație. Energia electrică, energia termică, gazele naturale, agentul frigorific și altele de aceeași natură sunt considerate bunuri mobile corporale.



### **Norme metodologice:**

4. (1) Conform art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o alta persoana, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia. Pentru bunurile, altele decât cele secondhand, încredințate în vederea vânzării în baza unui contract de consignație, data livrării bunurilor de la consignatar la beneficiar se considera a fi data vânzării bunurilor de către consignatar către beneficiar. Facturarea bunurilor de către consignatar se face cel mai târziu la finele lunii în care bunurile au fost vândute.

(2) Se considera livrare de bunuri, în sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, produsele agricole reținute drept plata în natura a prestației efectuate de persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată, care prestează servicii pentru obținerea și/sau prelucrarea produselor agricole, precum și plata în natura a arendeii.

### **Art. 128**

(9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1), următoarele:

a). bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forta majoră;

b). bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate în condiții stabilite prin norme;

c). perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;

d). bunurile acordate gratuit din rezerva de stat, ca ajutoare umanitare externe sau interne;

e). acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor publicitare, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor;

f). acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”.

### **Extras Cod Fiscal varianta în vigoare în perioada 01.07.2007 – 05.09.2008:**

#### **“CAPITOLUL II - Operațiuni impozabile**

#### **Operațiuni impozabile**

#### **Art. 126**

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

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

b). locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

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

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

#### **Norme metodologice:**

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

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

### **CAPITOLUL III - Persoane impozabile**

#### **Persoane impozabile și activitatea economică**

##### **Art. 127**

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

(2) *În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.*

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

#### **Norme metodologice:**

3. (1) *În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. Transferul bunurilor sau serviciilor achiziționate în scop personal de persoanele fizice în patrimoniul comercial în scopul utilizării pentru desfășurarea de activități economice, nu este o operațiune asimilată unei livrări de bunuri/prestări de servicii, efectuate cu plată, iar persoana fizică nu poate deduce taxa aferentă bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare prevăzută la art. 148 și 149 din Codul fiscal.*

### **CAPITOLUL IV - Operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei**

## *Livrarea de bunuri*

### **Art. 128**

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

### **Norme metodologice:**

*6. (1) In sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, preluarea de bunuri produse de catre o persoana impozabila inregistrata conform art. 153 din Codul fiscal, pentru a fi folosite in cursul desfasurarii activitatii sale economice sau pentru continuarea acesteia, nu se considera ca fiind o livrare de bunuri, cu exceptia operatiunilor prevazute la art. 128 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. Aceleasi prevederi se aplica si prestarilor de servicii.*

### **Art. 128**

*(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):*

*a). bunurile distruse ca urmare a unor calamitati naturale sau a unor cauze de forta majoră, astfel cum sunt prevăzute prin norme;*

*b). bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;*

*c). perisabilitatile, în limitele prevăzute prin lege;*

*d). bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;*

*e). acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor promotionale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstratii la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor;*

*f). acordarea de bunuri de mica valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”.*

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

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

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

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

În sensul art. 127 alin. (1) Cod fiscal prin persoană impozabilă se înțelege orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități. Raportat la această definiție, precum și la conținutul normelor definiției de la art. 7 alin. (1) Cod fiscal antecitate, apreciem că în sfera noțiunii de

“persoană impozabilă” sunt incluse și persoanele fizice care desfășoară cu regularitate și de o manieră independentă activități economice, în scopul obținerii de venituri.

În cazul analizat este cert faptul că în perioada anilor 2006-2008, dna VR a desfășurat în nume propriu (în numele său) mai multe operațiuni economice de vânzare terenuri cu scopul de a obține venituri, aspect confirmat prin tranzacțiile perfectate și realizate în baza contractelor de vânzare-cumpărare (filele nr. 1-12). Din perspectiva celor arătate anterior este evident că dna VR a acționat ca o persoană impozabilă în sensul art. 127 alin. (1) Cod fiscal, desfășurând activități economice de o manieră independentă, neavând de altfel relevanță, potrivit aceleiași norme legale, scopul sau rezultatul acestor activități.

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

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

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

Este adevărat că potrivit pct. 2 alin. (1) din Normele de aplicare ale art. 127 Cod fiscal, sunt excluse din sfera taxei pe valoarea adăugată, nefiind considerate activități economice, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală ori a altor bunuri. Conform aceluiași norme excepția se aplică însă numai în condițiile în care aceste bunuri sunt folosite de persoanele fizice pentru scopuri personale și atunci, doar în situația în care nu se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Or, în speța analizată nu este demonstrat că parcelele de teren au fost folosite anterior înstrăinării în scopuri personale, pe de o parte, iar pe de altă parte ritmicitatea vânzărilor și derularea acestora până la înstrăinarea întregului teren astfel împărțit conferă un caracter de continuitate în obținerea de venituri. Pe cale de consecință, operațiunile de vânzare a parcelelor de teren efectuate de dna VR intră în sfera de aplicare a T.V.A. și sunt impozabile prin prisma acestui impozit indirect.

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

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

Învederăm faptul că tranzacțiile inițiate și desfășurate de dna VR nu diferă cu nimic față de activitățile similare ale persoanelor fizice sau juridice, autorizate legal în acest sens, plătitoare de impozit pe venit sau pe profit și înregistrate în scop de T.V.A.. Din acest punct de vedere, a trata diferențiat, sub aspectul taxei pe valoarea adăugată, doi operatori care în aceeași perioadă realizează sau desfășoară în aceleași condiții activități economice similare, ar însemna să se încalce principiul neutralității

taxei pe valoarea adăugată prin suportarea unor sarcini fiscale diferite pentru bunuri și servicii similare cu consecința pierderii (eficienței) caracterului nediscriminatoriu al taxei.

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

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

**B).** Dacă operațiunile de valorificare prin vânzare a parcelelor de teren efectuate de către dna VR după depășirea plafonului de scutire, se cuprind în sfera operațiunilor scutite de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f). din Codul fiscal.

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

Codul fiscal:

*“Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării*

*Art. 141. - [...]*

*(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: [...]*

text valabil în anul 2007:

*f) livrarea de către orice persoana a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:*

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

text valabil în anul 2008:

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

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

În raport cu starea de fapt constatată și de nomele legale aplicabile speței, urmează a fi analizată legalitatea impunerii vizând cele 5 tranzacții cu teren (2

tranzacții în anul 2007 și 3 tranzacții în anul 2008), având în vedere particularitatea reglementărilor în materie pentru fiecare an de referință în care s-au realizat vânzările de imobile.

**Pentru anul 2007**, an în care au fost realizate două tranzacții cu terenuri aferent cărora s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată în cuantum de **... lei**, prevederile art. 141 alin. (2), prima teză a lit. f) din Codul fiscal dispun, ca regulă generală, scutirea de taxă a operațiunilor privind livrarea unei construcții, a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren.

Potrivit celei de-a doua teze a normei legale antecitate, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi sau a unui teren construibil, dacă această operațiune a fost realizată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite deducerea totală sau parțială a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția unor astfel de imobile.

Cu alte cuvinte vânzarea unui teren construibil este scutită de taxă în condițiile în care la cumpărarea acestuia persoana impozabilă nu și-a exercitat dreptul de deducere. De asemenea, beneficiază de același tratament fiscal și persoana impozabilă care, la cumpărarea terenului, nu ar fi avut dreptul legal să-și exercite deducerea totală sau parțială a taxei.

În speță, în raport cu probatoriul dosarului, contestatara nu se încadrează în dispozițiile de excepție prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) , teza a II-a din Codul fiscal, vizând impunerea tranzacțiilor cu teren, având în vedere că la cumpărarea terenului nu și-a exercitat și nici nu ar fi avut dreptul să-și exercite deducerea totală sau parțială a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției.

Pe cale de consecință cele două operațiuni de vânzare aferente anului 2007 sunt scutite de taxă, urmând ca pentru suma de **... lei** contestația să fie admisă.

Precizăm că **pentru anul 2008**, an în care au fost realizate 3 tranzacții cu terenuri (2 la data de 16.05.2008 și una la 15.09.2008 – fila 34 la dosar) aferent cărora s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată de ... lei, a fost înlăturată din conținutul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal sintagma: „ ***dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil***”.

Așa fiind, urmează să se analizeze dacă pentru cele trei vânzări de terenuri efectuate în anul 2008 contestatara datorează taxa pe valoarea adăugată astfel cum a fost stabilită prin actul de impunere.

Potrivit art. 141 alin. (2) lit. f), teza a II-a din Codul fiscal, în vigoare pentru anul 2008, se menține regula conform căreia sunt scutite livrările făcute de orice persoană a construcțiilor și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție (teza a II-a a normei citate), scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi sau a unui teren construibil.

În speța examinată urmează a se analiza dacă terenurile vândute de contestatară în anul 2008 prin cele trei contracte de vânzare-cumpărare ( filele nr. 1-4) fac parte din categoria celor construibile, astfel cum sunt definite de lege în perioada realizării tranzacțiilor, iar în raport de acesta dacă respectivele operațiuni sunt taxabile conform

dispozițiilor de excepție prevăzute la art. 141 alin. (2) lit f), teza a II-a din Codul fiscal.

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

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

Precizăm că pentru anul 2008, până la data de 22.12.2008, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal nu conțin nicio detaliere referitoare la noțiunea de teren construibil. Prin Hotărârea nr. 1618/04.12.2008, publicată în M.O. nr. 865/22.12.2008 s-a introdus alin. (6) la pct. 37 din Normele metodologice de aplicare a Titului VI din Codul fiscal, cu următorul conținut:

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

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

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

Nici parcelarea realizată de către contestatară nu poate să conducă la concluzia că prin această lucrare terenul a devenit, în sensul normelor legale, construibil. Susținem afirmația bazându-ne pe faptul că numai operațiunile notariale având ca obiect împărțeli ori comasări de parcele solicitate în scopul realizării de lucrări de construcții sunt condiționate de emiterea certificatelor de urbanism [Art. 6 alin. (6) lit. c) din Legea nr. 50/1991], cu mențiunea că asemenea operațiuni juridice, efectuate în lipsa certificatului de urbanism, sunt lovite de nulitate.

Dacă avem în vedere că pe terenurile extravilane sau cele din intravilan având destinație de terenuri agricole (arabile, viile, livezile, pășunile, fânațele, etc.) nu se poate construi numai după ce în prealabil acestea au fost scoase din circuitul agricol, așa cum prevede Cap. VIII al Legii nr. 18/1991 privind fondul funciar, este limpede că înstrăinarea unor astfel de terenuri nu poate fi încadrată, în sensul legii fiscale, drept vânzare de terenuri construibile.

Că este așa o demonstrează documentul atașat exemplificativ la fila nr. 85 din dosar (Decizia nr. 301/02.07.2007 a Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Bistrița-Năsăud) conform căruia s-a aprobat scoaterea definitivă din circuitul agricol a terenului în suprafață de 250 mp (situat în intravilanul localității Bistrița înregistrat în CF 15264, nr. top .../1) , teren care face parte din suprafața de 800 mp și care a fost vândut de contestatară conform contractului autentificat la 13.04.2007 (filele nr. 7-8 din dosar). Chiar dacă, ipotetic, am admite faptul că Planul Urbanistic General constituie documentul prin care s-ar putea califica un teren ca fiind construibil, este evident că suprafața de teren aferentă construcțiilor (deci a terenului construibil) și pentru care se impune în prealabil scoaterea definitivă din circuitul agricol, este (ca în exemplul dat) mult mai redusă față de cea tranzacționată de contestatară, diferența suprafeței de teren rămânând în continuare pe destinația sau folosința inițială, neimpozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. În astfel de situații aprecierea și calificarea ca teren construibil în raport cu datele din Planul Urbanistic General, ar constitui o măsură care, în multe situații, ar conduce la impunerea contravalorii unor suprafețe de teren cu altă destinație decât construibilă ceea ce, evident, s-ar face cu încălcarea normelor legale.

În concret, în speța analizată, contestatară a efectuat în anul 2008 numai vânzări de terenuri cu regim de folosință „fânaș” și alte destinații (a se vedea contractele anexate la filele nr. 1-3 din dosar), categoria de folosință și destinația lor fiind confirmate la data vânzării de extrasele CF (filele nr. 91-92 din dosar) completate în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) lit. Ab) din Legea nr. 7/1996 privind cadastrul și publicitatea imobiliară.

Apreciem că, în cazul analizat, nu are nicio relevanță destinația prezentă sau viitoare a terenului astfel cum se prevede în Planul Urbanistic General, destinație care se concretizează în fapt numai după emiterea certificatului de urbanism.

Din perspectiva celor de mai sus și având în vedere că dispozițiile legale privind impozitarea vânzării terenurilor construibile (din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată) sunt norme de excepție a căror interpretare trebuie făcută întotdeauna în mod foarte strict, precum și a faptului că natura construibilă a unui teren se stabilește în raport cu starea lui la momentul realizării tranzacției, stare rezultată din certificatul de urbanism și celelalte documente care îl însoțesc, elemente care nefiind analizate sub acest aspect de inspecția fiscală, a condus la impunerea nelegală a contestatoarei.

Dacă s-ar însuși punctul de vedere al organului de control s-ar ajunge la situația de a transforma excepția de impozitare în regulă, ceea ce este inadmisibil.

Așa fiind cele trei operațiuni de vânzare aferente anului 2008 sunt scutite de taxă, urmând ca pentru suma de **... lei** contestația să fie admisă.

În virtutea principiului de drept „accessorium sequitur principale” contestația privind accesoriile constând în majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantum de **... lei** urmează a fi admisă.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art. 6, art. 210 și art. 216 alin. (1) și alin. (2) din Codul de procedură fiscală se,



## **DECIDE:**

Admiterea contestației formulată de dna VR, pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată (... lei) și respectiv majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată (... lei) și, pe cale de consecință, anularea Deciziei de impunere nr. 506/28.09.2010 emisă de Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bistrița-Năsăud – Secția comercială și contencios administrativ.

**p. DIRECTOR EXECUTIV,**

**Verificat și avizat decizia:**  
*Șef birou soluționare contestații*

**Întocmit decizia**  
*Consilier superior*  
**cu opinie separată**

**OPINIE SEPARATĂ LA DECIZIA NR. 33/15.07.2011**  
privind soluționarea contestației depusă de VR, înregistrată la  
D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 23631/29.10.2010.

Prin Decizia nr. 33/15.07.2011 a D.G.F.P. Bistrița-Năsăud s-a adoptat soluția de admitere a contestației formulată de dna VR pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată (... lei) și respectiv majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată (... lei) și, pe cale de consecință, anularea integrală a Deciziei de impunere nr. 506/28.09.2010 emisă de Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud.

Îmi exprim dezacordul cu privire la soluția de admitere pronunțată în cauza sus arătată apreciind că raționamentele care au fost invocate în sprijinul adoptării ei, regăsite la litera **B)**, din considerentele deciziei menționate, sunt în discordanță cu

sensul și înțelesul real al „normelor” de drept material fiscal ce reglementează regimul taxei pe valoarea adăugată.

**În această ordine de idei, în motivarea dezacordului anterior exprimat, înțeleg să arăt următoarele:**

În principiu, pentru rezolvarea litigiului fiscal intervenit între contestatoare, pe de o parte, și organele de inspecție fiscală, pe de altă parte, era necesar ca în cauză să se stabilească concret dacă dna VR datorează T.V.A. pentru vânzarea parcelelor de teren ce fac obiectul prezentului dosar, în condițiile în care plafonul de scutire a fost depășit iar persoana fizică menționată nu s-a înregistrat ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată și nu a evidențiat, declarat și virat la buget taxa pe valoarea adăugată.

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

- nelegalitatea includerii în categoria operațiunilor impozabile a tranzacțiilor efectuate și pe cale de consecință lipsa calității de persoană impozabilă (motivată de lipsa caracterului de continuitate a tranzacțiilor precum și de includerea acestora în sfera civilă și nu cea comercială);

- incorecta calificare a terenului vândut ca fiind teren construibil (motivată de faptul că acesta este în extravilan și că a avut la vânzare destinația agricolă și categoria de folosință livadă).

Astfel, pentru a clarifica prima problemă ridicată, la litera A). din considerentele deciziei menționate, s-a formulat întrebarea „Dacă operațiunile de valorificare prin vânzare a parcelelor de teren de către dna VR, se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și, prin urmare, sunt operațiuni impozabile ?”, întrebare la care, apreciez că, în mod corect și legal argumentat s-a răspuns că *tranzacțiile realizate de contestatoare se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și, prin urmare, încadrarea acestora în categoria operațiunilor impozabile este pe deplin justificată.*

**În ceea ce privește lămurirea celei de-a doua probleme ridicate, la litera B). din considerentele deciziei, s-a formulat întrebarea „Dacă operațiunile de valorificare prin vânzare a parcelelor de teren efectuate de către dna VR după depășirea plafonului de scutire, se cuprind în sfera operațiunilor scutite de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f). din codul fiscal ?”.**

Ca răspuns la această întrebare, prin considerentele Deciziei nr. 33/15.07.2011 a D.G.F.P. Bistrița-Năsăud, s-a concluzionat că tranzacțiile cu teren efectuate de contestatoare în cursul anului 2007 (după depășirea plafonului de scutire) „nu se încadrează în dispozițiile de excepție prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) , teza a II-a din Codul fiscal, vizând impunerea tranzacțiilor cu teren, având în vedere că la cumpărarea terenului nu și-a exercitat și nici nu ar fi avut dreptul să-și exercite

deducerea totală sau parțială a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției”. Prin aceleași considerente tranzacțiile efectuate de contestatoare în anul 2008, au fost de asemenea apreciate ca fiind scutite de taxă pe valoare adăugată luându-se în considerare că pe terenurile având destinație agricolă (arabile, viile, livezile, pășunile, fânățele, etc.) nu se poate construi numai după ce în prealabil acestea au fost scoase din circuitul agricol, așa cum prevede Cap. VIII al Legii nr. 18/1991 privind fondul funciar, motiv pentru care s-a apreciat că înstrăinarea parcelelor în cauză nu poate fi încadrată, în sensul legii fiscale, drept vânzare de terenuri construibile cât timp acestea, conform extraselor CF, aveau categoria de folosință fânăț. S-a mai apreciat și că dacă s-ar însuși punctul de vedere al organului de control s-ar ajunge la situația de a transforma excepția de impozitare în regulă, ceea ce este inadmisibil. De asemenea au fost invocate prevederile Hotărârii nr. 1618/04.12.2008, publicată în M.O. nr. 865/22.12.2008 [prin care s-a introdus alin. (6) la pct. 37 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal], fiind antamate probleme de fond ale cauzei raportat la conținutul acestora. În sprijin, s-a susținut și că, chiar în ipoteza în care, am admite faptul că Planul Urbanistic General constituie documentul prin care s-ar putea califica un teren ca fiind constructibil, este evident că suprafața de teren aferentă construcțiilor (deci a terenului constructibil) și pentru care se impune în prealabil scoaterea definitivă din circuitul agricol, este (ca în exemplul dat) mult mai redusă față de cea tranzacționată de contestatară, diferența suprafeței de teren rămânând în continuare pe destinația sau folosința inițială, neimpozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Toate aceste aprecieri și interpretări au condus la concluzia că răspunsul la întrebarea pusă la litera **B)**, din considerente este că operațiunile de valorificare prin vânzare a parcelelor de teren efectuate de către dna VR după depășirea plafonului de scutire, se cuprind în sfera operațiunilor scutite de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f). din Codul fiscal motiv pentru care contestația petentei a fost admisă.

**Apreciez că răspunsul dat acestei întrebări prin considerentele deciziei de soluționare, răspuns potrivit căruia s-a apreciat că tranzacțiile efectuate de către dna VR după depășirea plafonului de scutire intră în sfera operațiunilor scutite de taxă pe valoarea adăugată, se sprijină pe o interpretare restrictivă a sensului și/sau înțelesului prevederilor legale privitoare la regimul taxei pe valoarea adăugată. De asemenea menționez că în funcție de acest răspuns s-a adoptat și soluția de admitere, soluție pe care, în raport de cele ce vor fi arătate în continuare, o apreciez nefondată.**

În această ordine de idei arăt următoarele:

În cauză, în materie de taxă pe valoarea adăugată, erau aplicabile prevederile art. 141 alin. (2) lit. f). pct. 1 din Codul fiscal, așa cum au fost ele în vigoare pentru perioada vizată cu ocazia inspecției fiscale.

Pentru o corectă evaluare și edificare asupra sensului și înțelesului acestor prevederi legale înțeleg să le redau mai jos conținutul așa cum a fost în vigoare în

perioada în care au avut loc tranzacțiile efectuate de contestatoare după depășirea plafonului de scutire:

*Art. 141. - [...]*

*(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: [...]*

**text valabil în anul 2007:**

*f) livrarea de către orice persoana a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, **scutirea nu se aplica pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.** În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:*

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

**text valabil în anul 2008:**

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

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

În ceea ce mă privește, apreciez că, din cuprinsul textelor legale anterior citate, cu privire la operațiunile privind livrări de terenuri, rezultă cu claritate că nu este scutită de taxă pe valoarea adăugată livrarea unui teren **construibil**, cu mențiunea că prin teren construibil se înțelege orice teren amenajat sau neamenajat pe care se pot executa construcții conform legislației în vigoare. Cu alte cuvinte, în opinia mea, prin teren construibil se înțelege orice teren pe care la un moment dat, cu respectarea legislației în domeniu, se va putea edifica o construcție. Per a contrario, un teren nu este construibil atunci când este interzis în mod expres prin lege să se execute construcții pe acesta ori când el este impropriu pentru a edifica pe el o construcție.

În această accepțiune, apreciez că, prin atributul „construibil” legiuitorul a înțeles să cuprindă acea proprietate (însușire) **intrinsecă** a unui teren de a fi edificabil (de a se putea ridica cândva, în condiții legale, pe el o construcție), proprietate (însușire) care, din acest punct de vedere, nu depinde și nici nu se poate confunda cu categoria de folosință a terenului (fânaș, pășune, ... etc.).

Așa fiind, și având în vedere că din cuprinsul scrisorii Serviciului Urbanism din cadrul Primăriei municipiului Bistrița (filele nr. 16-17) a rezultat că parcelele de teren vândute de contestatoare sunt situate în zone din intravilanul și respectiv extravilanul municipiului Bistrița destinate construirii de locuințe individuale sau case de vacanță conform Planului Urbanistic General al municipiului Bistrița rezultă cu certitudine că pe respectivele parcele se pot edifica construcții după obținerea autorizațiilor legal prevăzute. De altfel, din cuprinsul aceleiași scrisori se desprinde și

faptul că, în prezent, pe unele din aceste parcele se află edificate construcții (case de locuit ori case de vacanță). Prin urmare, prin prisma celor arătate, este și dovedit că **pe parcelele de teren vândute de dna VR s-au putut executa construcții** după efectuarea tuturor demersurilor legale ce le presupune legislația în vigoare privind autorizarea în acest sens.

Apreciez că în acest sens sunt relevante și dispozițiile art. 3, 4, 30 și respectiv 37 din Regulamentul general de urbanism aprobat prin H.G. nr. 525/1996 republicată. Astfel, potrivit art. 3 și 4 din regulamentul amintit rezultă că, în principiu, autorizarea executării de construcții pe terenul arabil situat în intravilan și extravilan este permisă. Conform art. 30 alin. (1) din același regulament „*Parcelarea este operațiunea de divizare a unei suprafețe de teren în minimum 4 loturi alăturate, **în vederea realizării de noi construcții***”. Conform mențiunilor făcute de organele de inspecție în cuprinsul actelor încheiate cu ocazia controlului petenta și-a parcelat terenul în 6 loturi (act parcelare autentificat sub nr. 56/24.01.2007-fila nr. 14). Potrivit art. 30 alin. (2) și (3) din Regulamentul general de urbanism aprobat prin H.G. nr. 525/1996 „(2) *Autorizarea executării parcelarilor, în baza prezentului regulament, este permisă numai dacă pentru fiecare lot în parte se respecta cumulativ următoarele condiții:*

a) *front la strada de minimum 8 m pentru clădiri insiruite și de minimum 12 m pentru clădiri izolate sau cuplate;*

b) *suprafața minimă a parcelei de 150 mp pentru clădiri insiruite și, respectiv, de minimum 200 mp pentru clădiri amplasate izolat sau cuplate;*

c) *adancime mai mare sau cel puțin egală cu lățimea parcelei.*

(3) *Sunt considerate **loturi construibile** numai loturile care se încadrează în prevederile alin. (2).”.*

Cu alte cuvinte, potrivit regulamentului general de urbanism parcelarea se face în vederea realizării de noi construcții, ea este o activitate autorizată iar autorizarea executării parcelărilor se face doar dacă loturile rezultate îndeplinesc condițiile pentru a fi considerate **loturi construibile**. Cum în cazul analizat, petenta a obținut, în baza documentației tehnice întocmită de expertul V, viza O.C.P.I. Bistrița pentru executarea parcelării este limpede că loturile rezultate îndeplinesc condițiile pentru a fi considerate construibile.

De asemenea, conform art. 37 din regulamentul de urbanism „*În sensul prezentului regulament, **prin destinația unui teren sau a unei construcții se înțelege modul de utilizare a acestora, conform funcțiunii prevăzute în reglementările cuprinse în planurile de urbanism și de amenajare a teritoriului, aprobate conform legii***”. Or, așa cum s-a arătat prin scrisoarea Serviciului Urbanism din cadrul Primăriei municipiului Bistrița a rezultat că parcelele de teren vândute de contestatoare sunt situate în zone din intravilanul și respectiv extravilanul municipiului Bistrița destinate construirii de locuințe individuale sau case de vacanță conform Planului Urbanistic General al municipiului Bistrița.

În aceste condiții este mai mult decât limpede că dna VR a vândut terenuri (loturi, parcele) **construibile** și deci, nu poate beneficia de scutirea prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. f). din Codul fiscal.

În ceea ce privește considerentele Deciziei nr. 33/15.07.2011 a D.G.F.P. Bistrița-Năsăud precizez următoarele:

Nu înțeleg să însușesc încadrarea în categoria operațiunilor scutite prevăzute la 141 alin. (2) lit. f). din Codul fiscal a tranzacțiilor efectuate de contestatoare în anul fiscal 2007 (după depășirea plafonului de scutire) pe motiv că la cumpărarea terenului petenta nu și-a exercitat și nici nu ar fi avut dreptul să-și exercite deducerea totală sau parțială a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției. Aceasta pentru că, în opinia mea, în cauză, pentru a se ajunge la o asemenea concluzie, dispozițiile art. 141 alin. (2) lit. f). din Codul fiscal, așa cum erau ele în vigoare în anul 2007, au fost interpretate în sens restrictiv. Astfel, precizez că, în conformitate cu prevederile art. 145 din Codul fiscal coroborate cu cele ale normelor de aplicare a acestuia, dreptul de deducere a T.V.A. aferent achizițiilor este de esență un drept al persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de taxă pe valoarea adăugată. Prin urmare, este cât se poate de clar că la momentul achiziției petenta, nefiind persoană impozabilă înregistrată în scopuri de T.V.A. nu putea să-și exercite vreun drept de deducere chiar dacă achiziția terenului ar fi fost purtătoare de taxă. În opinia mea, petenta, putea însă să-și exercite dreptul de deducere și ar fi avut dreptul legal să-și exercite deducerea parțială a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției terenului (în condițiile în care la achiziție s-ar fi achitat T.V.A.) dacă, în calitate de persoană impozabilă, s-ar fi înregistrat conform legii în scopuri de T.V.A. după depășirea plafonului de scutire. De altfel, legislația în materie de taxă pe valoarea adăugată conferă acest drept de deducere tuturor persoanelor impozabile aflate în situația contestatoarei, însă exercitarea lui este condiționată de înregistrarea în scopuri de T.V.A. (din oficiu în cazul analizat) și de justificarea legală a T.V.A. deductibilă. În cazul concret, așa cum s-a arătat, achiziția terenului s-a făcut fără T.V.A., astfel că, în opinia mea, se asigura obiectivitate la verificarea încadrării livrării acestuia (ulterior depășirii plafonului de scutire și neînregistrării petentei în scopuri de taxă) în categoria operațiunilor scutite conform art. 141 alin. (2) lit. f). din Codul fiscal, în condițiile în care s-ar fi analizat dacă persoana impozabilă care a efectuat livrarea bunului ar fi avut drept de deducere a T.V.A. aferent achiziției acestuia în ipoteza în care achiziția s-ar fi făcut cu T.V.A. iar respectiva persoană ar fi fost înregistrată în scopuri de T.V.A.? Astfel, în condițiile dispozițiilor legale privitoare la dreptul de deducere TVA, rezultatul unei astfel de analize ar fi constat cu siguranță într-un **răspuns afirmativ**, motiv pentru care încadrarea livrării în categoria operațiunilor scutite ar fi rămas nejustificată. În altă ordine de idei o astfel de abordare a problemei trebuia analizată în afara considerentelor actului de soluționare, contestatoarea neinvocând astfel de motive în apărare.

De asemenea nu înțeleg să însușesc argumentele avute în vedere pentru a justifica încadrarea în categoria operațiunilor scutite prevăzute la 141 alin. (2) lit. f). din Codul fiscal a tranzacțiilor efectuate de contestatoare în anul fiscal 2008 față de care, pe lângă argumentele anterior iterate, înțeleg să mai arăt și următoarele:

- afirmația că „dacă s-ar însuși punctul de vedere al organului de control s-ar ajunge la situația de a transforma excepția de impozitare în regulă” se raportează doar la conținutul art. 141 alin. (2) lit. f). din Codul fiscal, privit în mod independent, fără a fi avută în vedere perspectiva de ansamblu a întregii materii a taxei pe valoarea adăugată în cuprinsul căreia el trebuie să se integreze. Astfel, în opinia mea, dacă avem în vedere că regula generală în materie de taxă pe valoarea adăugată este că operațiunile impozabile sunt taxabile vom constata că excepția de la impozitarea prin prisma T.V.A. este scutirea. Analizând speța în lumina acestui raționament, mai larg și de ansamblu, se conturează exact situația inversă în care însușirea concluziilor regăsite în cuprinsul considerentelor deciziei ar determina transformarea unei excepții într-o regulă. Astfel, reținându-se că majoritatea parcelelor de teren vândute pe piața imobiliară, potrivit raționamentelor din considerentele deciziei, nu ar putea fi considerate drept construibile ar determina și încadrarea tranzacțiilor cu acestea în categoria operațiunilor scutite. Având în vedere că înainte de 01.01.2007 toate operațiunile impozabile privind livrări de imobile efectuate după depășirea plafonului de taxă pe valoarea adăugată erau taxabile, fără nicio scutire ori derogare, este greu de crezut că, ulterior, după aderare, legiuitorul a renunțat aproape integral la a mai taxa asemenea operațiuni și că acesta este sensul în care trebuie interpretate dispozițiile legale ale art. 141 alin. (2) lit. f). din Codul fiscal;
- cu privire la invocarea prevederilor Hotărârii nr. 1618/04.12.2008, publicată în M.O. nr. 865/22.12.2008 [prin care s-a introdus alin. (6) la pct. 37 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal] menționez că, având în vedere că operațiunile de vânzare au fost efectuate în cauză înainte de intrarea în vigoare a acestui act normativ prevederile lui nu erau aplicabile speței și nu puteau fi avute în vedere nici în judecarea fondului;
- alegațiile din conținutul deciziei potrivit cărora, chiar în ipoteza în care s-ar admite faptul că Planul Urbanistic General constituie documentul prin care s-ar putea califica un teren ca fiind construibil, ar fi evident că suprafața de teren aferentă construcțiilor (deci a terenului construibil) și pentru care s-ar impune în prealabil scoaterea definitivă din circuitul agricol, este mult mai redusă față de cea tranzacționată de contestatară, diferența suprafeței de teren rămânând în continuare pe destinația sau folosința inițială, neimpozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată precizez că ea se fundamentează pe cunoașterea evoluției edilitare ulterioară vânzării. Or, încadrarea terenului în categoria de construibil trebuie făcută la momentul vânzării și, în opinia mea, ea trebuie să caracterizeze întreaga parcelă având în vedere că amplasarea locuinței se poate face de principiu aproape oriunde pe cuprinsul acesteia. În altă ordine de idei regimul terenului de sub clădiri este reglementat separat.

Pentru aceste motive, coroborate cu principiul de drept potrivit căruia „accessorium sequitur principale” apreciez că se impunea respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de dna VR, pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată (... lei) și respectiv majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată (... lei) și, pe cale de consecință, menținerea ca legală și temeinică a Deciziei de impunere nr. 506/28.09.2010 emisă de Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud.

*Consilier superior ,*

---

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