



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agencia Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală a Finanțelor**  
**Publice a județului Bihor**



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b  
Z  
Tel : 0259 433 050  
Fax : 0259 433 055

**DECIZIA Nr. .... din .....2010**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**Persoana fizica X din Z**  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor  
**sub nr. Z**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de persoana fizică X din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z, privind plata la bugetul de stat a sumei totale de Z lei, reprezentând:

- Z lei - taxă pe valoarea adăugată;
- Z lei - majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Bihor sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z, întocmite de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală Bihor, persoana fizică X din Z aduce următoarele argumente:

- apreciază că decizia de impunere nr. Z este complet nelegală și netemeinică întrucât din cuprinsul său rezultă că, deși art. 65 alin. 2 din OUG nr. 92/ 2003 prevede că „organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”, organul fiscal a găsit de cuviință ca, pentru a justifica în fapt actul administrativ fiscal, să preia în întregime concluziile raportului de inspecție fiscală, fără ca în emiterea deciziei sale, să se regăsească vreun alt motiv de natură să conducă la concluzia că actul respectiv reprezintă rodul unei constatări proprii;

- precizează că în condițiile în care i-a fost stabilită obligația de plată a sumei de Z lei cu titlu de TVA și Z lei cu titlu de majorări de întârziere, pe motivul că în perioada .....2005 – .....2008 a desfășurat un nr. de Z tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, deși potrivit legii noțiunea de continuitate presupune că persoana fizică să fi realizat mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic, inspecția fiscală a confirmat că în realitate a efectuat în anii 2005 și 2006 câte o singură tranzacție imobiliară, ceea ce înseamnă că în cazul în care ar urma să se procedeze la calcularea unor obligații fiscale suplimentare, acestea ar trebui să vizeze doar perioada 2007 – 2008;

- arată că ținând cont de aspectul potrivit căruia calitatea de persoană impozabilă aparține persoanei care desfășoară activități economice constând inclusiv în exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, urmând ca obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată să aparțină persoanei impozabile care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, apreciază că organul fiscal a procedat în mod greșit la impunerea pe seama sa a taxei pe valoarea adăugată aferentă anului 2006, întrucât la acea dată nu deținea calitatea de persoană impozabilă;

- consideră că este necesar ca pentru a deține calitatea de persoană impozabilă, desfășurarea activităților economice decurgând din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale să aibă loc în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, iar caracterul de continuitate presupune efectuarea de către persoana fizică a mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic, astfel că ar fi putut dobândi calitatea de persoană impozabilă cel mai devreme în cursul anului 2007;

- precizează că întrucât în cursul anului 2007 a efectuat un nr. de 6 tranzacții, s-ar fi impus ca organul fiscal să procedeze la impunerea obligației de plată a TVA în raport de valoarea realizată a cifrei de afaceri pentru anul calendaristic respectiv, urmând să se rețină că „faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei”, iar potrivit art. 145 din Legea 571/

2003, oricărei persoane impozabile îi revine posibilitatea de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor sale, urmând ca, pentru exercitarea dreptului de deducere, să fie întrunite în mod cumulativ o serie de condiții legale;

- susține că întrucât organul fiscal a procedat la calcularea obligației fiscale de plată a taxei pe valoarea adăugată, fără ca pentru determinarea corectă a acesteia să se țină cont de dreptul de deducere a taxei aferentă achizițiilor din perioada supusă inspecției fiscale, decizia de impunere încalcând în mod flagrant dreptul legitim de deducere, s-ar impune ca reținerea vreunei obligații de plată a TVA să aibă loc în mod concomitent cu deducerea TVA aferentă achizițiilor.

În concluzie, solicită admiterea contestației și pe cale de consecință anularea în întregime a actelor administrative fiscale reprezentate de Decizia de impunere nr. Z și Raportul de inspecție fiscală nr. Z.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z întocmită în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. Z, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bihor au constatat următoarele:

Din verificarea contractelor de vânzare – cumpărare puse la dispoziție de către contribuabil și de către birourile notarilor publici a rezultat că în perioada verificată 2005 – 2009 persoana fizică X a efectuat un număr de Z tranzacții imobiliare, cu caracter de continuitate, în valoare totală de Z lei (Z lei + Z lei), astfel:

- în anul 2005 a desfășurat o tranzacție imobiliară;
- în anul 2006 a desfășurat o tranzacție imobiliară;
- în anul 2007 a desfășurat un număr de Z tranzacții imobiliare;
- în anul 2008 a desfășurat Z tranzacții imobiliare.

În data de .....2005, persoana fizică a realizat cifra de afaceri de Z lei, depășind astfel plafonul legal de scutire la plata taxei pe valoarea adăugată (echivalentul a Z lei), având prin urmare obligația de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și devenind plătitor de taxă începând cu data de .....2005.

Ca urmare, deoarece după data la care trebuia să devină plătitor de taxă pe valoarea adăugată, contribuabilul a efectuat un număr de Z tranzacții cu terenuri în valoare de Z lei care constituie operațiuni taxabile, pentru care nu a prezentat certificate de urbanism din care să reiasă că aceste terenuri nu ar fi construibile, prin aplicarea procedurii sutei mărite asupra contravalorii imobilelor tranzacționate, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică X datorează bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei ( $Z \text{ lei} \times 19 / 119 = Z \text{ lei}$ ).

Pentru neplata la termenele de scadență a taxei pe valoarea adăugată cu termen de plată lunar, au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei pe perioada .....2006 - .....2010.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestator, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Persoana fizică X are domiciliul în Z, str. Z nr. Z, județul Z și CNP Z.

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X datorează bugetului de stat obligații fiscale în sumă totală de Z lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și majorări de întârziere stabilite de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care acesta nu s-a înregistrat în scopuri de TVA la depășirea plafonului de scutire pentru activitatea de vânzări de imobile desfășurată.**

În fapt, persoana fizică X din Z a efectuat în perioada verificată .....2005 - .....2009 operațiuni de vânzări-cumpărări de bunuri imobile, depășind plafonul de aplicare a regimului special de scutire în luna ..... 2005 prin realizarea unei cifre de afaceri de Z lei , însă nu a solicitat organului fiscal înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și nu a colectat și plătit la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor taxabile în valoare totală de Z lei efectuate după data la care trebuia să devină plătitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv după data de .....2005.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 126 alin.(1), art. 127 alin.(1) și (2) și art. 128 alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

”Art. 126. – Operațiuni impozabile. (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 plată;

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

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

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

[...]

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

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

[...]

Art. 128. - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, operațiunile care constituie livrări de bunuri efectuate în România de către persoane impozabile, adică persoane ce desfășoară în mod independent activități economice de natura celor desfășurate de comercianți, indiferent de scopul și rezultatul acestora, în cazul de față activitatea comercială desfășurată fiind cea de vânzări – cumpărări de terenuri, se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, fiind operațiuni impozabile din acest punct de vedere.

Totodată, operațiunile desfășurate de către persoana fizică X constituie livrări de bunuri, deoarece în baza contractelor de vânzare - cumpărare derulate s-a realizat transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobiliare de la proprietar către alte persoane.

De precizat este faptul că, dintre tranzacțiile efectuate după depășirea plafonului de scutire, pentru un număr de Z contracte de vânzare – cumpărare contribuabilul a prezentat certificate de urbanism din care reiese că terenurile în cauză nu sunt construibile și un spațiu comercial dat în folosință în anul 1984, în timp ce pentru celelalte Z contracte (1 în anul 2006 și 7 în anul 2007) petentul nu poate beneficia de aplicarea prevederilor art. 141 alin.(2) lit. f) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal referitoare la scutirea de taxa pe valoarea adăugată a livrărilor de terenuri, altele decât terenurile construibile și construcțiile noi sau transformate.

În acest sens, la art. 141 alin.(2) lit. f) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

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

[...]

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. [...]. 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.”,

completate cu cele ale pct. 23 alin.(2) și pct. 37 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează că:

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

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

Prin urmare, deoarece petentul nu a făcut dovada cu documente că terenurile tranzacționate se încadrează în categoria celor scutite de taxa pe valoarea adăugată, din cercetările efectuate de organele de inspecție fiscală și pe baza informațiilor de la primăriile locale reținându-se că suprafețele în cauză se află în intravilanul localităților, fiind parcelate și încadrate în zone funcționale, pentru operațiunile de vânzări de terenuri în sumă de Z lei acesta avea obligația de a colecta și plăti taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, întrucât prețurile de vânzare la care au fost tranzacționate bunurile imobile cuprind inclusiv taxa pe valoarea adăugată, prin urmare asupra valorii de impozitare în sumă de Z lei s-a aplicat procedeul sutei mărite, rezultând de plată în sarcina contestatorului taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei.

În speță, sunt aplicabile și prevederile art. 152 alin.(1) și (6) și art. 153 alin.(1) lit. b) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

”Art. 152. - (1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art.

126 alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin.(2) lit. b).

[...]

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin.(2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, **organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente**, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.

[...]

Art. 153. - (1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125<sup>1</sup> alin.(2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/ sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

[...]

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin.(1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon.”, coroborate cu dispozițiile pct. 62 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, unde se specifică:

”(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxa dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării

nerespectării prevederilor legale. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal; [...].”

Ca atare, la data de .....2005 contribuabilul depășind plafonul de scutire prin încasări în sumă de Z lei, acesta avea obligația de a solicita înregistrarea în scop de TVA la organul fiscal în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a depășit plafonul, considerată a fi prima zi a lunii ..... 2005, urmând să dețină calitatea de plătitor de taxă începând cu luna calendaristică următoare, respectiv de la .....2005.

Așadar, întrucât contestatorul nu și-a îndeplinit obligația de a se înregistra în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și privind evidența operațiunilor și plata taxei datorate, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea taxei pe valoarea adăugată pe care acesta avea obligația să o colecteze și să o plătească începând cu data de la care trebuia să devină plătitor de taxă pe valoarea adăugată, fapt nerealizat de către acesta.

Referitor la invocările din contestație că ar fi putut deveni plătitor de taxă pe valoarea adăugată abia începând cu anul 2007 pentru că în 2005 și 2006 a realizat câte o singură tranzacție, precizăm că nu se susțin și nu pot fi luate în considerare deoarece contestatorul a efectuat mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an, și anume câte una în 2005 și 2006, Z tranzacții în 2007 și Z în 2008, ceea ce demonstrează caracterul de continuitate al activității economice desfășurate pe întreaga perioadă verificată, potrivit dispozițiilor pct. 3 alin. (5) din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

”3.(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. [...].”

Pe cale de consecință, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod corect au calculat în sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de Z lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite asupra tranzacțiilor în valoare totală de Z lei, contestația urmând a fi respinsă pentru diferența de taxă în sumă de Z lei și majorările de întârziere aferente în sumă de Z lei.

Iar, **majorările de întârziere în sumă totală de Z lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, sunt datorate potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principale” – secundarul urmează principalul fiind calculate în baza prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005 cu



privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare, care arată că:

”Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

Respingerea contestației formulată de persoana fizică X din Z, ca neîntemeiată pentru obligațiile fiscale în sumă totală de Z lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de Z lei și majorări de întârziere în sumă de Z lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Bihor conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv

