



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agencia Națională de**  
**Administrație 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 fizică 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 procedura 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:

- pentru terenul înstrăinat prin contractul de vânzare - cumpărare autentificat sub nr. Z, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod nelegal taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, deoarece operațiunea nu constituie activitate economică taxabilă și nu are caracter de continuitate datorită faptului că acest teren a fost achiziționat în scopuri personale și a fost utilizat ca și grădină pentru legume și fructe destinate consumului familiei, fiind înstrăinat pentru că avea nevoie de lichidități, pentru care depune documente cu adresa înregistrată sub nr. Z;

- referitor la terenurile înstrăinate conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. Z, petenta arată că taxa pe valoarea adăugată a fost stabilită nelegal, întrucât operațiunea este scutită pe motiv că în certificatul de urbanism nr. Z eliberat de Primăria Z se menționează că toate parcelele luate în calcul la plata taxei pe valoarea adăugată sunt arabile și neconstruibile;

- în ce privește terenul vândut prin contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. Z, persoana fizică susține că organele de control au stabilit în mod nelegal taxa pe valoarea adăugată, deoarece potrivit certificatului de urbanism nr. Z eliberat de Primăria Z și a schiței cadastrale se menționează că terenul este arabil fiind cuprins în circuitul agricol;

- cu privire la terenul înstrăinat în baza contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. Z, precizează că taxa pe valoarea adăugată a fost stabilită în sarcina sa în mod nelegal, operațiunea de vânzare fiind scutită potrivit adreselor nr. Z și nr. Z emise de către Primăria comunei Z;

- arată că pentru terenurile înstrăinate prin contractele de vânzare – cumpărare autentificate sub nr. Z și nr. Z nu datorează taxa stabilită pentru că terenurile se află în extravilan cu folosință de pășune și arabil fără acces la drum și trebuiau scoase din circuitul agricol pentru a deveni construibile;

- consideră că operațiunea aferentă terenului înstrăinat prin contractul de vânzare – cumpărare nr. Z este scutită de la plata taxei pe valoarea adăugată, deoarece parcela cu numărul cadastral Z este teren extravilan arabil care nu are acces la drum public conform certificatului de urbanism nr. Z, iar potrivit adresei nr. Z eliberată de Primăria municipiului Z, acest teren este situat în extravilan având categoria de folosința arabil, pășune sau grădină, nu este construibil și pentru a deveni construibil este necesară scoaterea din circuitul agricol;

- referitor la terenul cu casă înstrăinat prin contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. Z, susține că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod nelegal taxa pe valoarea adăugată, întrucât operațiunea de vânzare este scutită motivând că pe teren există o

construcție veche achiziționată în anul Z care nu a fost transformată și pentru care depune cu adresa nr. Z raportul de evaluare întocmit în acest sens pentru casa demolabilă și teren, terenul urmând în acest caz regimul construcției;

- de asemenea, precizează că prevederile legale invocate de organele de control sunt cu caracter general și nu justifică încadrarea la art. 141 alin.(2) lit. f) din Legea nr. 571/ 2003 a terenurilor în cauză ca fiind construibile sau cu altă destinație (agricol, pășune, livadă, etc.) și nici obligația înregistrării ca plătitor de TVA și posibilitatea solicitării de către organul fiscal a plății TVA pe perioada de neînregistrare ca plătitor de TVA potrivit art. 152 alin.(3) din Legea 571/ 2003;

- susține că organele de inspecție fiscală au tratat diferit alte tranzacții similare și că în baza probelor anexate, vânzările de terenuri din extravilan arabil înscrise în circuitul agricol, la data vânzării sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

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:

În urma verificării contractelor de vânzare – cumpărare puse la dispoziție de către persoana fizică X rezultă că în perioada .....2005 – .....2009 aceasta a desfășurat activitate economică prin efectuarea unui număr de Z de tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri, cu caracter de continuitate, operațiunile fiind impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

La sfârșitul lunii ..... 2006 cifra de afaceri realizată de persoana fizică X din tranzacții imobiliare a fost în sumă de Z lei, depășind astfel plafonul de scutire de 200.000 lei (echivalentul a 35.000 euro) prevăzut de art. 152 alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, fără a solicita organului fiscal înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2006.

Astfel, după data la care trebuia să devină plătitor de TVA, în perioada .....2005 – .....2009, persoana fizică X a efectuat operațiuni de vânzări de imobile (terenuri și construcții) pe bază de contracte încheiate în calitate de vânzător împreună cu soțul Z, partea ce îi revine contribuabilei pentru care aceasta nu a justificat cu documente scutirea de taxă pe valoarea adăugată fiind în sumă totală de Z lei, prin urmare avea obligația de a colecta și de a plăti taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de Z lei.

Pentru neplata la termenele de scadență a taxei pe valoarea adăugată datorată în sumă totală de Z lei, 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 contestatoare, 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 obligațiile fiscale în sumă totală de Z lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și majorări de întârziere stabilite de organele de inspecție fiscală pentru tranzacțiile constând în vânzări de imobile efectuate în anii 2006-2009, în condițiile în care aceasta nu s-a înregistrat în scopuri de TVA la depășirea plafonului de scutire pentru această activitate desfășurată.**

În fapt, persoana fizică X din Z a desfășurat în perioada .....2005 - .....2009 activitate economică prin efectuarea a Z de operațiuni de vânzări de imobile (terenuri și construcții), dar nu a solicitat organului fiscal înregistrarea ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată la depășirea plafonului de aplicare a regimului special de scutire în luna ..... 2006 (Z lei) și nu a colectat și plătit la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare taxabile efectuate după data la care trebuia să devină plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, respectiv pe perioada .....2006 - .....2009.

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 persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de

loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

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

[...]

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 de bunuri imobile, se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, fiind operațiuni impozabile din acest punct de vedere.

Mai mult, 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 aceasta către alți proprietari.

În speță, sunt aplicabile și prevederile art. 152 alin.(1) și (6), art. 153 alin.(1) lit. b) și art. 156<sup>1</sup> alin. (1) și (2) 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.

[...]

Art. 156<sup>1</sup>. Perioada fiscală. (1) Perioada fiscală este luna calendaristică.

(2) Prin derogare de la alin. (1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/ sau scutite cu drept de deducere care nu au depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor.”, 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 sfârșitul lunii .....2006 persoana fizică X depășind plafonul de scutire prin încasări în sumă de Z lei, aceasta avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului, considerată a fi prima zi a lunii ..... 2006, urmând să dețină calitatea de plătitor de taxă începând cu luna calendaristică următoare, respectiv de la .....2006.

Prin urmare, întrucât contestatoarea nu și-a îndeplinit obligația de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și privind evidența operațiunilor și plata taxei datorate, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată începând cu .....2006, data de la care trebuia să devină plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește operațiunile de livrări de imobile care sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, sunt incidente dispozițiile art. 141 alin.(2) lit. f) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede 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. Prin excepție, scutirea nu se aplică 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.”,

completate cu cele ale pct. 37 alin.(1) și (6) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează că:

”37.(1) În aplicarea art. 141 alin.(2) lit. f) din Codul fiscal, atunci când construcția și terenul pe care este edificată formează un singur corp funciar, identificat printr-un singur număr cadastral:

- a) terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul construcției, dacă valoarea acestuia este mai mică decât valoarea construcției așa cum rezultă din raportul de expertiză;

[...]

(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.”

Așadar, pentru a beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată, petenta trebuia să facă dovada cu documente privind încadrarea terenurilor tranzacționate la data vânzării în categoria celor neconstruibile prin certificate de urbanism, respectiv a locuințelor ca nefiind noi sau transformate, față de care organele de inspecție fiscală au considerat că pentru vânzările de terenuri efectuate cu contractele de vânzare – cumpărare autentificate cu încheierile nr. Z (pt. Z parcele), nr. Z și contractul nr. Z (necontestat pentru TVA Z lei + majorări Z lei), persoana fizică X avea obligația de a colecta și plăti taxa pe valoarea adăugată.

De subliniat este faptul că, din raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere atacate, reiese că organele de inspecție fiscală analizând documentele prezentate de petentă (contracte de vânzare – cumpărare, certificate de urbanism, rapoarte de expertiză tehnică sau de evaluare, alte documente) au luat în considerare aceste documente din care rezulta calificarea terenurilor tranzacționate ca fiind neconstruibile și a clădirilor ca nefiind noi și au colectat TVA numai pentru vânzarea terenurilor pentru care nu s-a dovedit cert că pe acestea nu pot fi realizate nici un fel de construcții, astfel că din totalul celor Z de operațiuni realizate în 2005-2009, din care Z au fost efectuate după .....2006, taxa pe valoarea adăugată s-a colectat numai pentru Z tranzacții (Z în 2006 + Z în 2007 + Z în 2008 + Z în 2009), în valoare totală de Z lei.

Având în vedere modul în care a fost stabilită taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă operațiunilor taxabile, în baza documentelor prezentate de petentă în timpul inspecției fiscale și faptul că aceasta a mai depus documente împreună cu contestația înregistrată sub nr. Z și ulterior cu adresele nr. Z și nr. Z (certificatele de urbanism, schițe cadastrale, extrase de carte funciară, adeverințe și adrese eliberate de primărie, raport de evaluare pentru casă demolabilă cu teren și declarații autentificate privind folosința unui bun imobil), de același fel sau similare celor care au fost luate în considerare de către organele de inspecție fiscală pentru justificarea scutirii de TVA a unora dintre operațiuni, este necesară și analiza documentelor ulterior prezentate, stabilirea sumelor de plată, atât a debitelor de bază, cât și a obligațiilor accesorii aferente fiind în competența organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare neputându-se investi în acest sens, cu stabilirea de debite de plată.

Pe cale de consecință, se impune desființarea 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, pentru taxa pe valoarea adăugată și majorările de întârziere aferente în sumă totală de Z lei stabilite în sarcina persoanei fizice X din Z, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare."**

În termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii de desființare, organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Bihor vor analiza documentele în cauză și recalcula debitul de bază constând în taxa pe valoarea adăugată datorată pentru operațiunile de vânzări de imobile (terenuri și construcții), precum și accesoriile aferente, urmând să emită dacă este cazul, o nouă decizie de impunere privind obligațiile fiscale stabilite de inspecția fiscală.

În acest sens, la pct. 12.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul nr. 519/ 2005 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, se specifică:

**"Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."**

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) și 216(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

Desființarea 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, pentru suma totală de Z lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze potrivit prevederilor legale aplicabile în materie și a considerentelor precizate în prezenta decizie.

director executiv

