



DECIZIA nr.57/12.07.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de *dl., domiciliat în Tg.Mureș, str., nr...., ap.....*, prin contestația înregistrată sub nr...../09.02.2010, formulată împotriva Deciziei de impunere nr...../18.01.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../18.01.2010, comunicată petentei la data de 01.02.2010, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de **.... lei**, compusă din:

- lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...../09.02.2010, petentul solicită anularea Deciziei de impunere nr...../18.01.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, invocând următoarele:

Referitor la aspectele de formă ale actului administrativ fiscal

- perioada verificată prin Raportul de inspecție fiscală nr...../18.01.2010 este 20.09.2006 - 30.11.2007, iar perioada verificată efectivă a fost decembrie 2005 - iunie 2008, așa cum rezultă din Procesul verbal nr...../08.12.2009 întocmit de D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală;

- din analiza celor menționate în raportul de inspecție fiscală, n-a înțeles de ce organul de control nu a inclus în cuprinsul acestuia, toată perioada supusă verificării, dar în procesul verbal nr..... din 08.12.2009 se menționează explicit prin înșiruirea tuturor documentelor supuse controlului, aferente perioadei decembrie 2005 - iunie 2008;

- de asemenea, tot ca aspect de formă a perioadei supusă verificării este și cel referitor la vânzarea terenului pentru care organul de control a calculat taxa pe valoarea adăugată, deoarece, având în vedere faptul că achiziția aceluși teren a avut loc în luna februarie 2006, dată care este înafara perioadei verificate de organele de control 20.09.2006 - 30.11.2007 (conform raportului de inspecție fiscală nr...../18.01.2010), rezultă că organul de control nu a examinat toate documentele din care ar putea să cunoască starea de fapt și toate raporturile juridice aferente, fiind în imposibilitate de a-și formula în mod obiectiv o opinie certă asupra dreptului de deducere la data achiziției terenului, necesară pentru a putea stabili dacă operațiunea de vânzare a terenului era sau nu taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată;

- în concluzie, în mod nejustificat organul de control a omis să menționeze în raportul de inspecție fiscală nr...../18.01.2010 ca și perioadă verificată și perioada lunii decembrie 2005 - septembrie 2006, precum și perioada cuprinsă între 30.11.2007 - 20.06.2008, considerând astfel că actul de control este lovit de nulitate, fiindu-i încălcat dreptul de a-i fi verificate în mod obiectiv toate actele și documentele "în vederea examinării tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere";

Referitor la aspectele de fond

- în decembrie 2005, a achiziționat de la S.C. S.A. pentru suma de lei, conform contractului de vânzare-cumpărare nr...../14.12.2005, imobilul din, str., nr.....;

- în data de 10.04.2006, a fost eliberată de către Primăria municipiului Tg.Mureș Autorizația de construire/desființare nr...., potrivit căreia a efectuat amenajarea spațiului achiziționat prin efectuarea de lucrări de zugrăveală, înlocuire tâmplărie uși și geamuri, redotarea spațiilor sanitare cu gresie și obiecte sanitare, fără lucrări de structură, fapt ce rezultă și din proiectul depus odată cu cererea de obținere a autorizației de construire/desființare și a proiectului supus autorizării;

- lucrările nu au fost de "construcție" de bun imobil, ele constând doar în lucrări de amenajare a spațiului, aducându-l la starea lui din proiectul inițial de construcție;

- organul de control a considerat în mod eronat că aceste costuri efectuate pentru amenajarea spațiului au fost "investiții pregătitoare inițierii unei activități economice" considerând că "persoana fizică în cauză" se încadrează în categoria persoanelor impozabile ce desfășoară activități economice în scopul obținerii de venituri", conform art.127 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și potrivit pct.3 din Normele

metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- conform acestor prevederi legale, doar în cazul construirii de bunuri imobile se face analiza costurilor și a investițiilor pregătitoare activității economice, iar în cazul lui nu este o "construire a unui bun imobil" ci de achiziționare a unui bun imobil cu scopul vânzării acestuia, drept urmare, se încadrează la pct.5 din normele metodologice anterior menționate, și, pe cale de consecință, doar în cazul în care realiza mai mult de o tranzacție în cursul anului 2006 ar fi devenit o persoană impozabilă din punct de vedere al T.V.A.;

- în concluzie, deoarece în cursul anului 2006 a efectuat doar o singură tranzacție imobiliară, consideră că organul de control a încadrat greșit tranzacția efectuată în 20.09.2006 ca fiind activitate economică și că a depășit plafonul de 200.000 lei cu această tranzacție;

- nu a devenit plătitor de T.V.A. începând cu data de 01.11.2006, și, pe cale de consecință, nu trebuia să fie supusă taxei pe valoarea adăugată tranzacția imobiliară și 16.11.2007 de vânzare a terenului arabil situat intravilan în Cluj-Napoca pentru suma de lei, adică nu datorează T.V.A. stabilită suplimentar în sumă de ... lei (..... lei x 19%) și a majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în sumă totală de..... lei;

- la data de 16.02.2006 a achiziționat de la persoanele fizice..... și un teren arabil, situat în Cluj- Napoca, str., în baza Contractului de vânzare cumpărare nr..../16.02.2006, în valoare de Euro;

- la data de 16.11.2007 a vândut acest teren prin Contractul de vânzare-cumpărare nr..../16.11.2007 la valoarea de lei;

- astfel, referitor la considerarea livrării terenului ca operațiune taxabilă, consideră că organul de control nu a încadrat corect vânzarea terenului ca fiind operațiune taxabilă, în opinia sa vânzarea terenului reprezentând operațiune scutită fără drept de deducere, întrucât în cauză nu este aplicabilă excepția prevăzută la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere și faptul că, pentru terenul în cauză, nu avea dreptul să-și exercite dreptul de deducere asupra T.V.A.;

- întrucât terenul a fost achiziționat în februarie 2006, dată la care nu era persoană impozabilă, nici măcar organul de control nu a considerat că ar fi început să desfășoare activitate economică la această dată, prin urmare, că nu și-a exercitat dreptul de deducere asupra T.V.A.. Organul de control a considerat că a început activitatea economică la data obținerii autorizației de construcție/desființare nr...../10.04.2006, dată la care a început să "angajeze" costuri, deci, eventual, doar după această dată se poate discuta de achizițiile efectuate ca și persoană impozabilă, dar, așa cum a arătat anterior, nu este de acord cu încadrarea organului de control de a-l considera persoană impozabilă;

- deoarece achiziția a avut loc în luna februarie 2006, chiar dacă ar fi fost considerat persoană impozabilă, beneficia de prevederile art.152 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că era persoană impozabilă care aplică regimul special de scutire, respectiv nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile efectuate, astfel că, nu se încadrează la excepția de la art.141 alin.(2) din actul normativ anterior menționat;

- achiziția terenului a avut loc de la persoane fizice, în baza contractului de vânzare-cumpărare, astfel că nu putea să își exercite dreptul de deducere deoarece achiziția nu s-a efectuat în baza unei facturi fiscale.

B) Față de aspectele contestate se reține că, în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la *dl. domiciliat în Tg.Mureș, str., nr....A, ap.....*, ce a avut ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale parțiale în conformitate cu prevederile art.96 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr...../18.01.2010 și Decizia de impunere nr...../18.01.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, prin care au fost reținute următoarele:

În perioada septembrie 2006 - noiembrie 2007, dl.a efectuat tranzacții imobiliare în nume propriu, constând în vânzarea de imobil și teren.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în data de 20 septembrie 2006, dl. a efectuat o tranzacție imobiliară în baza contractului de vânzare-cumpărare nr...../20.09.2006, prin care vinde o parte dintr-un imobil (birouri), situat în Tg.Mureș, cu prețul de lei.

Imobilul menționat, a fost achiziționat de dl. în luna decembrie 2005 de la S.C. S.A. pentru suma de lei, conform contractului de vânzare-cumpărare nr...../14.12.2005, imobilul constând în locuințe de serviciu.

Ulterior, conform Autorizației de construire/desființare nr...../10.04.2006 emisă de Primăria municipiului Tg.Mureș, la o parte a clădirii respective, i-a fost schimbată destinația din locuințe de serviciu în birouri, în acest sens fiind angajate costuri și investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice, așa cum au decurs lucrurile în continuare prin revânzarea și implicit realizarea de venituri ce a avut loc la finalizarea lucrărilor respective. Costurile efectuate pentru reamenjarea și reabilitarea construcției în vederea schimbării destinației sunt prezentate de persoana fizică verificată într-o situație centralizatoare (anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală).

Astfel, prin tranzacția efectuată în baza contractului nr...../20.09.2006, obține venituri în valoare de..... lei, sumă ce depășește plafonul de scutire de taxa pe valoarea adăugată de 200.000 lei prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În conformitate cu prevederile art.152 alin.(3) din același act normativ, în termen de 10 zile de la depășirea acestui plafon, persoana fizică avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A. la organul fiscal competent.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că contribuabilul nu s-a conformat dispozițiilor legale anterior invocate, motiv pentru care sunt îndreptățiți să stabilească obligații privind T.V.A. de plată și accesorii aferente, începând cu data de la care petentul a devenit plătitor în scopuri de T.V.A., respectiv 01.11.2006, în conformitate cu pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Din controlul efectuat a rezultat că, în perioada supusă verificării, persoana fizică în cauză a efectuat o tranzacție imobiliară conform contractului de vânzare-cumpărare nr...../16.11.2007, prin care vinde teren arabil situat intravilan în Cluj-Napoca în suprafață totală de 4.146 mp, pentru suma de lei (anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală), teren care a fost achiziționat la data de 16.02.2006.

Pentru această tranzacție, în conformitate cu prevederile art.150 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că, contribuabilul avea obligația să colecteze și să achite T.V.A. aferentă sumelor încasate până la data de 25.01.2008.

În conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a), coroborate cu cele ale art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea taxei pe valoarea adăugată în sumă de..... lei, prin aplicarea cotei standard de 19% asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile (..... lei x 19 % = /.... lei T.V.A. colectată).

Pentru obligația suplimentară de plată în sumă de..... lei, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pentru perioada 25.01.2008 - 18.01.2010, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contribuabilului majorări de întârziere în sumă de..... lei (..... lei x 0,1% x 723 zile).

C) Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de petent, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și majorările de întârziere aferente în sumă de lei, stabilite prin raportul de inspecție fiscală

În fapt, în perioada septembrie 2006 - noiembrie 2007, persoana fizică Musgociu Mircea Nicolae a efectuat tranzacții imobiliare în nume propriu, constând în vânzarea de imobil și teren în baza unor contracte de vânzare-cumpărare.

Astfel, urmare inspecției fiscale efectuate asupra documentelor puse la dispoziție de contribuabil, organele de control au constatat că, în data de 20 septembrie 2006, dl....., a efectuat o tranzacție imobiliară în baza Contractului de vânzare-cumpărare nr..../20.09.2006, prin care vinde o parte dintr-un imobil situat în Tg.Mureș (birouri), cu prețul de..... lei. Cu privire la acest imobil, organele de control precizează că a fost achiziționat de petent în luna decembrie 2005 de la S.C. S.A. pentru suma de lei, conform Contractului de vânzare-cumpărare nr...../14.12.2005, imobilul constând în locuințe de serviciu.

Ulterior, conform autorizației de construire/desființare nr..../10.04.2006 emisă de Primăria Municipiului Tg.Mureș, la o parte a clădirii respective i-a fost schimbată destinația din locuințe de serviciu în birouri, în acest sens fiind angajate costuri și investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice, după cum rezultă din situația centralizatoare (anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală)

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că, prin tranzacția efectuată în baza contractului de vânzare-cumpărare verificat, petentul a obținut venituri în valoare de lei, sumă ce depășește plafonul de scutire de 200.000 lei prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, începând cu data de 01.11.2006, dl. având obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, conform art.152 alin.(3) din actul normativ anterior menționat.

Urmare verificării documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au constatat că, în baza Contractului de vânzare – cumpărare nr./16.11.2007, dl. vinde teren arabil situat intravilan în Cluj-Napoca, jud. Cluj, în suprafață totală de 4.146 mp, pentru suma de lei. Pentru nerespectarea prevederilor legale în materie și ca urmare faptului ca dl. nu a calculat, nu a evidențiat și nu a virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă încasărilor din vânzarea terenului respectiv, realizate după data depășirii plafonului de scutire, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentului taxa pe valoarea adăugată suplimentară datorată în sumă de lei (.... lei x 19%), precum și majorări de întârziere aferente în sumă de lei (.... lei x 0,1% x 723 zile), calculate pentru perioada 25.01.2008 – 18.01.2010, respectiv perioada cuprinsă între scadența la plată a T.V.A. datorată pentru trimestrul IV 2007 și data încheierii raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestată în speță.

În contestația formulată, dl. invocă faptul că în mod eronat a fost considerat persoană impozabilă în anul 2006, întrucât nu a efectuat lucrări de construcții imobil, doar lucrări de amenajare a spațiului, pe care l-a adus la starea din proiectul inițial. Întrucât a achiziționat un bun imobil cu scopul vânzării acestuia, consideră că doar în cazul în care realiza mai mult de o tranzacție în cursul anului 2006 ar fi devenit persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, încadrându-se astfel în prevederile pct.3 alin.(5) din normele metodologice date în aplicarea art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.126 alin.(1) și art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.11.2006, dată la care petentul avea obligația de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, astfel:

"ART. 126

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

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

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 să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2). [...]

ART. 127

Persoane impozabile și activitatea economică

(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. [...]."

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.2 și pct.3 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în vigoare la data de 01.11.2006, sunt prevăzute următoarele:

"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.[...]."

Având în vedere prevederile legale anterior citate, susținerea petentului potrivit căreia consideră că doar în cazul în care realiza mai mult de o tranzacție în cursul anului 2006 ar fi devenit persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, încadrându-se astfel în prevederile pct.3 alin.(5) din normele metodologice de aplicare ale art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, nu se poate reține la soluționarea favorabilă a contestației, din următoarele considerente:

- recunoaște că a achiziționat un bun imobil în anul 2006 cu scopul vânzării acestuia;

- normele metodologice de aplicare ale art.127 invocate și citate în cuprinsul contestației, respectiv pct.3 alin.(5), potrivit cărora "*În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic. Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alin. (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. Deși prima livrare este considerată ocazională, dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu va fi impozitată dar va fi luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal"*, nu sunt incidente în speță întrucât nu erau în vigoare la data de 01.11.2006, dată la care petentul avea obligația de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată;

- potrivit citatului din lege redat anterior, în anul 2006, legiuitorul nu impunea condiția continuității livrărilor de bunuri corporale și necorporale strict în decursul aceluiași an fiscal;

- în perioada supusă verificării, respectiv 20.09.2006 - 30.11.2007, dl. a derulat mai multe contracte de vânzare de bunuri imobile, astfel cum sunt prezentate în cuprinsul Procesului-verbal nr..../08.12.2009, anexat la dosarul cauzei, încheiat de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, fapt ce

confirmă că petentul s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată ca o persoană impozabilă întrucât a realizat venituri dintr-o activitate economică cu caracter de continuitate constând în vânzarea de imobile și terenuri.

Totodată, la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, incident în speță din noiembrie 2006, când petentul a realizat o cifră de afaceri care depășește plafonul de scutire, sunt prevăzute următoarele:

"(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 200.000 lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

(2) Persoanele impozabile nou-înființate pot beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă declară că vor realiza anual o cifră de afaceri estimată de până la 200.000 lei inclusiv și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată. Persoanele impozabile înregistrate fiscal, care ulterior realizează operațiuni sub plafonul de scutire prevăzut la alin. (1), se consideră că sunt în regimul special de scutire, dacă nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. Pentru persoanele nou-înființate, anul fiscal reprezintă perioada din anul calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Frațiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întreagă. Persoanele care se află în regim special de scutire trebuie să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii, care intră sub incidența prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări. Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.

(4) După depășirea plafonului de scutire, persoanele impozabile nu mai pot solicita aplicarea regimului special, chiar dacă ulterior realizează cifre de afaceri anuale inferioare plafonului de scutire prevăzut de lege.

(5) Scutirea prevăzută de prezentul articol se aplică livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii efectuate de persoanele impozabile prevăzute la alin. (1).

(6) Cifra de afaceri care servește drept referință la aplicarea alin. (1) este constituită din suma, fără taxa pe valoarea adăugată, a livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii taxabile, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere, potrivit art. 143 și 144.

(7) *Persoanele impozabile scutite potrivit dispozițiilor prezentului articol nu au dreptul de deducere conform art. 145 și nici nu pot să înscrie taxa pe facturile lor. În cazul în care sunt beneficiari ai prestațiilor de servicii prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), persoanele impozabile sunt obligate să îndeplinească obligațiile prevăzute la art. 155 alin. (4), art. 156 și 157.*"

Se reține că dl. a efectuat în perioada verificată, respectiv 20.09.2006 - 30.11.2007, activități de vânzare imobile și terenuri către diverse persoane fizice și juridice, realizând la data de 20.09.2006, data încheierii primului contract de vânzare-cumpărare, o cifră de afaceri din vânzări în valoare de lei, depășind astfel plafonul de scutire de 200.000 lei valabil până la 31.12.2006.

Cu toate acestea, dl. nu a solicitat organelor teritoriale competente înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal începând cu data de 01.11.2006.

Conform contractelor de vânzare-cumpărare menționate în Procesul verbal nr...../08.12.2009 și în Raportul de inspecție fiscală nr...../18.01.2010, anexate în copie la dosarul cauzei, se reține că dl. a efectuat operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată în perioada septembrie 2006 - noiembrie 2007 constând în vânzarea de imobile, terenuri cu construcții și terenuri construibile.

În ceea ce privește încadrarea vânzării de imobile și terenuri, se rețin următoarele prevederi legale:

- pentru perioada 01.01.2006 - 31.12.2006, au fost aplicabile prevederile art.160¹ alin.(2) lit.b) și c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt: [...]

b) terenurile de orice fel;

c) clădirile de orice fel sau părți de clădire. Este considerată clădire orice construcție legată nemijlocit de sol; [...]."

Prin urmare, legislația din această perioadă impune aplicarea măsurilor de simplificare în cazul achiziției de terenuri de orice fel și clădiri de orice fel, în condițiile în care atât furnizorul, cât și beneficiarul sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată. În caz contrar, operațiunea este taxabilă.

- pentru perioada 01.01.2007 - 31.12.2007, au fost aplicabile prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"(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;[...]."

Prin urmare, se reține că:

- până la data de 1 ianuarie 2007, data aderării României la Uniunea Europeană, orice tranzacție cu clădiri și terenuri era taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată dacă era realizată între persoane impozabile;

- după data aderării, respectiv 1 ianuarie 2007, vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxa pe valoarea adăugată cu excepția vânzărilor de teren construibil și construcții noi 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, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, anterior citate.

Prin lege se prevede că în ceea ce privește încadrarea unui teren în categoria de teren construibil sau orice teren (agricol, forestier, livada, pășune, etc.), se referă la încadrarea acordată respectivului teren în momentul vânzării prin fișa cadastrală ori prin certificatul de urbanism.

Din analiza tranzacției supusă impozitării în cauză, potrivit informațiilor furnizate de Raportul de inspecție fiscală nr..../28.01.2010 și Procesul-verbal nr...../08.12.2009, se rețin următoarele:

- în data de 16.02.2006, dl. a achiziționat de la persoanele fizice d-na, în nume propriu (cota 3/4) și în calitate de mandatar a d-nei (cota 1/4), potrivit contractului de vânzare-cumpărare nr...../16.02.2006, anexat în copie la dosarul cauzei, imobilele situate în Cluj-Napoca, str., jud. Cluj, înscrise în C.F. nr..... nedef Cluj-Napoca sub A+1 cu nr. cad..... compus din teren arabil în suprafață de 500 mp, C.F. nr..... Nedef. Cluj-Napoca sub A+1 cu nr. cad. compus din Teren arabil în suprafață de 500 mp, C.F. nr..... Nedef Cluj-Napoca sub A+1 cu nr. cad. compus din Teren arabil în suprafață de 500 mp, C.F. nr..... Nedef Cluj-Napoca sub A+1 cu nr.cad. compus din Teren arabil în suprafață de 500 mp, C.F..... Nedef Cluj-Napoca A+1 cu nr. cad compus Teren arabil în suprafață de 500 mp, C.F. nr..... Nedef Cluj-Napoca sub A+1 cu nr. cad. compus din Teren arabil în suprafață de 500 mp, C.F. nr..... Nedef. Cluj-Napoca sub A+1 cu nr. cad... compus din Teren arabil în suprafață de 646 mp și cota de 500/570-a parte din imobilul înscris C.F. nr..... Nedef Cluj-Napoca sub A+1 cu nr. cad., compus din drum, prețul stabilit de comun acord între părțile contractante fiind de lei;

- în perioada supusă verificării, dl. a efectuat o tranzacție imobiliară conform contractului de vânzare-cumpărare nr...../16.11.2007, prin care vinde terenul arabil achiziționat potrivit contractului mai sus descris, pentru suma totală de lei.

Cu referire la această tranzacție, în contestația formulată, dl. invocă faptul că organul de control nu a încadrat corect vânzarea terenului ca fiind operațiune scutită fără drept de deducere din următoarele motive de fapt și de drept:

- întrucât tranzacția imobiliară a avut loc în anul 2007, prevederile legale incidente în cauză sunt la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citate mai sus;

- pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate, în conformitate cu prevederile pct.45 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004;

- operațiunea de vânzare a terenului este scutită de T.V.A. deoarece nu se încadrează în excepția prevăzută de art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, având în vedere faptul că pentru terenul în speță nu și-a exercitat dreptul de deducere pentru achiziția terenului, astfel că, în consecință, livrarea terenului se încadrează la regula generală de operațiune scutită;

- achiziția terenului a avut loc de la persoane fizice în baza contractului de vânzare-cumpărare, astfel că nu putea să-și exercite dreptul de deducere deoarece achiziția nu s-a efectuat în baza unei facturi fiscale în care să fie înscrisă T.V.A.

Având în vedere susținerile petentului anterior menționate, raportat la constatările redade de organele de control în raportul de inspecție fiscală, se reține că vânzarea terenului nu a fost analizată prin prisma prevederilor legale incidente în speță la data efectuării tranzacției, 16.11.2007, respectiv nu a fost analizată îndeplinirea condițiilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă **tranzacția a fost 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 unui astfel de imobil;

- organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă terenul analizat în cauză este **teren construibil sau nu**, și nici din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă acest aspect.

Întrucât, în cauză, nu rezultă din constatările organelor de control dacă vânzarea terenului supusă taxării în cauză este operațiune scutită de T.V.A. sau nu, respectiv dacă operațiunea efectuată de către petent se încadrează sau nu în excepția prevăzută la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 16.11.2007, în speță devin incidente prevederile art.216, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, **"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"**.

Conform pct.12.6 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.519/2005, **"În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare"**, iar potrivit pct.12.7 din aceleași instrucțiuni, **"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".

În consecință, având în vedere cele prezentate și prevederile legale anterior citate, **urmează să se desființeze Decizia de impunere nr..../18.01.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei**, urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare, vizând aceeași sumă și perioadă, avându-se în vedere dispozițiile art.102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, respectiv ale pct.12.7 și pct.12.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, actele normative aplicabile în speță, cele reținute în prezenta decizie și argumentele petentului.

2. Referitor la "aspectul de formă" invocat de petent în cuprinsul contestației

În contestația formulată, dl. susține faptul că, întrucât, perioada verificată prin raportul de inspecție fiscală este 20.09.2006 - 30.11.2007, iar perioada verificată efectiv este decembrie 2005 - iunie 2008, așa cum rezultă din Procesul verbal nr..../08.12.2009 întocmit de organele de inspecție fiscală, actul de control este lovit de nulitate absolută, fiindu-i încălcat dreptul de a-i fi fost verificate în mod obiectiv toate actele și documentele "în vederea examinării tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere".

Într-adevăr, perioada supusă verificării înscrisă în Raportul de inspecție fiscală nr..../18.01.2010 este 20.09.2006 - 30.11.2007, însă această perioadă a fost considerată ca fiind intervalul supus verificării întrucât petentul a devenit plătitor de T.V.A. în perioada septembrie - octombrie 2006, iar controlul s-a extins până în luna noiembrie a anului 2007 inclusiv. Chiar dacă în actele de control sunt specificate documente și acte de comerț ce provin din perioade anterioare, acestea au fost invocate pentru a motiva de ce petentul a avut obligația să devină plătitor de T.V.A. în anul 2006, și nu cu scopul de a stabili obligații fiscale pentru acea perioadă.

Referitor la susținerile petentului, în cauză sunt relevante și cele precizate de organele de inspecție fiscală în referatul privind propuneri de soluționare a contestației, transmis cu adresa nr...../15.02.2010, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../17.02.2010, după cum urmează:

"Perioada menționată în Raportul de inspecție fiscală nr..... din 18.01.2010, adică 20.09.2006 - 30.11.2007 este diferită de perioada menționată în Procesul verbal nr..... din 08.12.2009 în care perioada verificată a fost luna decembrie 2005 - iunie 2008, deoarece în perioada respectivă persoana fizică a efectuat diferite tranzacții imobiliare din patrimoniul personal care nu sunt operațiuni taxabile, fiind menționată doar perioada 20.09.2006 - 30.11.2007, întrucât în această perioadă au avut loc tranzacțiile la care se face referire în raportul de inspecție fiscală."

În contextul prezentat, susținerile petentului anterior prezentate sunt irelevante și nu se pot reține la soluționarea favorabilă a contestației.

Conform celor reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 209 alin. (1) lit. a) și art. 210 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere nr.../18.01.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere emisă de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, urmând ca organele de inspecție fiscală, alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**pentru DIRECTOR EXECUTIV,
DIRECTOR EXECUTIV ADJUNCT A.M.A.V.S.,**