



DECIZIA nr.525/2012/29.04.2013
privind soluționarea contestației depuse de *dl. ...*
domiciliat în Tg.Mureș, str..., nr...,
înregistrată sub nr.../12.12.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de *dl. ... domiciliat în Tg.Mureș, str..., nr...,* asupra contestației înregistrată sub nr.../12.12.2012, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../07.11.2012 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 D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../07.11.2012 întocmit urmare verificării efectuate la Persoana Fizică ... cu domiciliul fiscal la adresa sus menționată.

Contestația, în raport de data comunicării deciziei de impunere atacate, respectiv data de 16.11.2012 potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei, 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 dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând penalități 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 procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr.../12.12.2012 petentul solicită anularea Deciziei de impunere nr.../07.11.2012 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:

- În anul 2007, așa cum prevedea Codul fiscal la art.141 alin.2 lit.f), nu a avut drept de deducere pentru nici o achiziție;
- Nu a făcut achiziții de la persoane înregistrate în scopuri de TVA;
- Controlul nu a demonstrat că petentul are drept de deducere;
- În anul 2007 a efectuat numai operațiuni scutite fără drept de deducere, iar conform art.153 din Codul fiscal nu trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA;
- În una din case, după cum a explicat organelor de control, a locuit fosta soție cu copilul, existând declarație în acest sens, iar bunurile utilizate în scopuri personale se exclud din sfera TVA conform art.127 din Codul fiscal;
- La inspecția fiscală nu s-a putut demonstra contrariul celor de mai sus.

În completarea contestației depuse, în adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../13.03.2013 petentul invocă următoarele:

- în cursul anului 2007 a efectuat numai operațiuni pentru care nu a avut drept de deducere a TVA și nu avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA;
- invocă prevederile art.146 din Codul fiscal, aplicabil în anul 2007, și susține că nu a deținut, nu deține și nu au fost emise pe numele său facturi sau alte documente în care să fie înscrisă TVA și pe baza cărora sa-și poată exercita dreptul de deducere;
- consideră că "organele de inspecție fiscală în situația în care au considerat că trebuia să mă înregistrez în scopul de TVA în anul 2007 trebuia să facă dovada pe bază de probe că dețin facturi sau alte documente pe baza cărora să-mi pot exercita dreptul de deducere. Din acest punct de vedere decizia de impunere contestată nu a fost motivată pe bază de probe așa cum se prevede la articolul 65 din Codul de procedură fiscală";
- anexează la dosarul contestației "declarația soției ... care o înlocuiește pe cea inițială dată de aceasta în fața organelor de inspecție fiscală în sensul că s-a strecurat o eroare materială fiind înscris numărul 392 B6 în loc de 392 B2", precum și declarațiile a doi martori care susțin cele declarate de ...;
- consideră că organele de control au procedat corect în cazul său, excluzând din sfera de aplicare a TVA casa în care a locuit, iar în cazul soției și al copilului deși casa în care aceștia au locuit a fost utilizată tot în scop personal, aceasta a fost inclusă incorect în sfera de aplicare a TVA. Astfel solicită aplicarea aceluiași regim fiscal în cazul ambelor case "deoarece probele administrate la dosar atât în cazul meu cât și al soției sunt identice, iar în acest caz legislația fiscală trebuie aplicată unitar așa cum prevede Codul de procedură fiscală".

B) La inspecția fiscală parțială efectuată de organele de specialitate din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la P.F. ... din Tg.Mureș - în urma căreia au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.../07.11.2012 și Decizia de impunere nr.../07.11.2012 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 -, s-a constatat că în perioada 01.01.2007 - 31.12.2010 contribuabilul supus verificării, neînregistrat în scopuri de TVA, a efectuat un număr de 13 (treisprezece) tranzacții imobiliare în formă autentică, în valoare totală de ... lei, prezentate în detaliu în anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală.

Din analiza conținutului economic al tranzacțiilor imobiliare efectuate potrivit contractelor de vânzare cumpărare și în conformitate cu prevederile art.152 alin.(1) și (2), respectiv art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.66 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de control au reținut la data de 28.03.2007, prin efectuarea tranzacției imobiliare nr.../28.03.2007, contribuabilul a depășit plafonul de scutire de TVA, astfel că începând cu data de 01.05.2007 devine plătitor de TVA prin depășirea plafonului.

La control s-a constatat că în perioada 01.05.2007 - 31.12.2010 contribuabilul a efectuat un număr de 11 (unsprezece) tranzacții imobiliare în valoare de ... lei, din care 5 (cinci) tranzacții având o valoare totală de ... lei, se încadrează în categoria operațiunilor taxabile întrucât se referă la construcții noi și respectiv un teren intravilan construibil, fiind exceptate de la scutire potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În conformitate cu prevederile art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au reținut că persoana fizică ... avea obligația să calculeze și să achite TVA aferentă veniturilor în sumă totală de ... lei realizate din tranzacțiile imobiliare care fac obiectul taxării, încheiate începând cu data de 01.05.2007.

Întrucât persoana fizică ... nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii și nu și-a îndeplinit obligația de a calcula, declara și achita taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare taxabile efectuate în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea taxei pe care contribuabilul ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrat normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și până la data supusă inspecției fiscale parțiale, respectiv 01.05.2007 - 31.12.2010.

Prin urmare, având în vedere prevederile art.140 din actul normativ sus menționat coroborat cu pct.24 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de control au determinat **taxa pe valoarea adăugată datorată în sumă de ... lei**, prin aplicarea cotei standard de 19% asupra bazei impozabile reprezentată de valoarea de transfer a dreptului de proprietate asupra imobilelor înstrăinate ce intră în categoria operațiunilor taxabile în quantum de ... lei.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma anterior menționată, în conformitate cu prevederile art.119, art. 120 și 120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sarcina contribuabilului s-au calculat **accesorii în sumă totală de ... lei**, din care **dobânzi de întârziere în sumă de ... lei** (calculate pentru perioada 26.10.2007 -25.10.2012) și **penalități de întârziere în sumă de ... lei** (... lei x 15%), calculul detaliat al acestora fiind prezentat la pag.8 din raportul de inspecție fiscală.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere susținerile petentului și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

Cauza supusa solutionarii Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit ca datorată taxa pe valoarea adăugată și accesorii aferente pentru tranzacțiile imobiliare efectuate de persoana fizică ... în perioada 2007-2010, în condițiile în care contribuabilul susține că în anul 2007 nu a efectuat achiziții de la persoane înregistrate în scopuri de TVA, efectuând doar operațiuni scutite fără drept de deducere, iar din actele administrativ fiscale atacate nu rezultă documentele avute în vedere de organele de inspecție fiscală în stabilirea caracterului taxabil al tranzacțiilor imobiliare respective, având în vedere cadrul legal aplicabil la momentul derulării lor.

În fapt, la inspecția fiscală parțială efectuată de organele de specialitate din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la *persoana fizică ... din Tg.Mureș*, - în urma căreia au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.../07.11.2012 și Decizia de impunere nr.../07.11.2012 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 -, organele de control au reținut că în perioada 01.01.2007 - 31.12.2010 contribuabilul supus verificării, neînregistrat în scopuri de TVA, a efectuat un număr de 13 (treisprezece) tranzacții imobiliare în formă autentică, în valoare totală de ... lei, prezentate în detaliu în anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală.

Din analiza conținutului economic al tranzacțiilor imobiliare efectuate potrivit contractelor de vânzare cumpărare (anexate raportului de inspecție fiscală) organele de control au reținut la data de 28.03.2007, prin efectuarea tranzacției imobiliare nr.../28.03.2007 persoana fizică a realizat o cifră de afaceri de ... lei, reprezentând echivalentul sumei de ... euro, contribuabilul depășind plafonul de scutire de TVA de 35.000 de euro prevăzut la art.152 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel că în conformitate cu prevederile art.153 din același act normativ, coroborat cu pct.66 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, începând cu data de 01.05.2007 contribuabilul devine plătitor de TVA prin depășirea plafonului, având obligația potrivit prevederilor art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, să calculeze și să achite TVA aferente veniturilor realizate din tranzacțiile imobiliare care fac obiectul taxării, încheiate începând cu data de 01.05.2007.

La control s-a constatat că în perioada 01.05.2007 - 31.12.2010 contribuabilul a efectuat un număr de 11 (unsprezece) tranzacții imobiliare în valoare de ... lei, din care 5 (cinci) tranzacții având o valoare totală de ... lei, se încadrează în categoria operațiunilor taxabile întrucât se referă la construcții noi și respectiv un teren intravilan construibil, fiind exceptate de la scutire potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Întrucât persoana fizică ... nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii și nu și-a îndeplinit obligația de a calcula, declara și achita taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare taxabile efectuate în perioada verificată (începând cu data de 01.05.2007), organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea taxei pe care contribuabilul ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrat normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și până la data încheierii perioadei supuse inspecției fiscale parțiale, respectiv 01.05.2007 - 31.12.2010.

Prin urmare, potrivit prevederilor art.140 din Codul fiscal coroborat cu pct.24 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, prin aplicarea cotei standard de 19% asupra bazei impozabile reprezentată de valoarea de transfer a dreptului de proprietate asupra imobilelor înstrăinate ce intră în categoria operațiunilor taxabile în cuantum de ... lei, organele de control au determinat **taxa pe valoarea adăugată datorată în sumă de ... lei**, pentru care, în conformitate cu prevederile art.119, art. 120 și 120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sarcina contribuabilului au calculat **accesorii în sumă totală de ... lei**, din care **dobânzi de întârziere în sumă de ... lei** (calculate pentru perioada 26.10.2007 -25.10.2012) și **penalități de întârziere în sumă de ... lei** (... lei x 15%), calculul detaliat al acestora fiind prezentat la pag.8 din raportul de inspecție fiscală.

Prin contestația formulată petentul invocă următoarele:

- În anul 2007, așa cum prevedea Codul fiscal la art.141 alin.2 lit.f), nu a avut drept de deducere pentru nici o achiziție;
- Nu a făcut achiziții de la persoane înregistrate în scopuri de TVA;
- Controlul nu a demonstrat că petentul are drept de deducere;
- În anul 2007 a efectuat numai operațiuni scutite fără drept de deducere, iar conform art.153 din Codul fiscal nu trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA;
- În una din case, după cum a explicat organelor de control, a locuit fosta soție cu copilul, existând declarație în acest sens, iar bunurile utilizate în scopuri personale se exclud din sfera TVA conform art.127 din Codul fiscal;
- La inspecția fiscală nu s-a putut demonstra contrariul celor de mai sus.

În drept, potrivit prevederilor art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(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."

În aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 mai sus citat, la pct.3 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul precizează:

"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. [...]"

Începând cu data de 01.01.2007, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, este scutită de taxa pe valoarea adăugată "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;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;"

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, este scutită de taxă pe valoarea adăugată 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. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează, ca excepție, că persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru această livrare, dacă și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Începând cu data de **01.01.2008**, alin.(2) lit.f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

"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: [...]"

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007, astfel:

"(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125[^]1 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;"

Potrivit art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(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).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, [...].

(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 accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153."

Având în vedere prevederile legale anterior citate, susținerile petentului și documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- potrivit celor consemnate de organele de control în Raportul de inspecție fiscală nr.../07.11.2012, inspecția fiscală parțială efectuată la Persoana Fizică ... din Tg.Mureș a avut în vedere obiective minimale cum sunt:

- verificarea realității declarațiilor fiscale și informative în corelație cu documente justificative existente la contribuabil;

- identificarea faptică a surselor generatoare de TVA;

- verificarea înregistrării tuturor operațiunilor aferente activității desfășurate precum și tratamentul fiscal al acestora,

și a vizat investigarea și examinarea actelor juridice de transfer a dreptului de proprietate din patromoniul personal al contribuabilului ... puse la dispoziție de Birourile Notariale, de Administrația Finanțelor Publice Tg.Mureș și de către contribuabil, în vederea stabilirii stărilor de fapt și a raporturilor relevante pentru impunere, fiind avute în vedere și constatările consemnate în Procesul verbal nr.433/28.02.2011 (anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală), precum și informațiile furnizate de către contribuabil;

- în Raportul de inspecție fiscală nr.../07.11.2012 organele de control au redat următoarele:

"Din verificările efectuate, se constată că numitul ... a inițiat și a desfășurat o activitate economică concretizată în achiziționarea unor bunuri imobile - terenuri, urmată apoi de efectuarea de operațiuni de parcelări și dezmembrări de terenuri, obținerea autorizațiilor de construcție, contractarea și executarea de lucrări privind asigurarea utilităților (gaz, energie electrică), achiziții de materiale de construcții, și edificarea de construcții noi, în scopul vânzării bunurilor imobile rezultate și obținerii de venituri cu caracter de continuitate din această activitate.

(...)

În perioada 01.01.2007 - 01.03.2007, persoana fizică verificată a efectuat o tranzacție imobiliară care ar fi fost taxabilă dacă nu s-ar fi aflat în regim special de scutire, din care a realizat o cifră de afaceri în valoare de ... lei, reprezentând echivalentul sumei de ... euro (contract de vânzare cumpărare nr.../28.03.2007) (...).

În perioada 01.05.2007 - 31.12.2010, contribuabilul efectuează un număr total de 11 (unsprezece) tranzacții imobiliare în valoare de ... lei, care din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată se încadrează în următoarele categorii:

- o operațiune care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată (neimpozabilă), în valoare de ... lei, identificată la contractul nr.../20.06.2008.

- 5 (cinci) operațiuni scutite de taxa în valoare de ... lei, identificate prin contractele nr.../28.03.2008, .../18.04.2008, .../27.08.2008, .../06.04.2009 și .../27.10.2010. Facem precizarea că aceste tranzacții imobiliare sunt scutite întrucât au ca obiect al vânzării terenuri neconstruibile și respectiv construcții vechi.

- 5 (cinci) **operațiuni taxabile** în valoare de ... lei, identificate prin contractele nr.../15.08.2007, .../12.12.2007, .../03.03.2008, .../11.08.2008 și .../19.01.2010. Facem precizarea că aceste operațiuni sunt taxabile întrucât se referă la construcții noi și respectiv un teren intravilan construibil, **fiind exceptate de la scutire potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal (...)**".

Având în vedere prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, citate mai sus în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, se reține că din actele de control încheiate nu rezultă constatările

organelor de inspecție fiscală, justificate cu documente, în baza cărora s-au reținut ca fiind taxabile, din punct de vedere al TVA, tranzacțiile imobiliare efectuate de contribuabil în anul 2007.

Față de precizările organelor de control din Referatul nr.../19.12.2012 cu propuneri de soluționare a contestației potrivit cărora:

"În anul 2007, potrivit documentelor verificate, rezultă că petentul a obținut autorizații de construcții, a efectuat achiziții de materiale de construcții, a încheiat contracte pentru utilități (gaz, energie electrică) a edificat și evidențiat în cărțile funciare cele 4 (patru) construcții noi, pe care le-a vândut (...).

Afirmația făcută de petent că în anul 2007, nu avea drept de deducere pentru nici o achiziție, așa cum prevede art.141 alin.2 lit.f) nu poate fi reținută în soluționarea în favoarea sa a contestației, întrucât pentru edificarea celor 4 (patru) imobile vândute în anul 2007, petenta a achiziționat materiale de construcții și utilități de la persoane impozabile din România, plătitoare de TVA. În acest sens, în cursul inspecției fiscale a depus și un decont de TVA, prin care ajustează TVA deductibilă, aferentă achizițiilor de materiale.

Față de acest argument, petentul nu aduce nici o dovadă din care să rezulte că a efectuat achiziții de materiale doar de la persoane neimpozabile",

se reține că organele de control nu fac dovada cu documente că petentul și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale reținute ca fiind utilizate pentru edificarea imobilelor (caselor de locuit) livrate în anul 2007, respectiv nu prezintă decontul de TVA invocat ca fiind depus "în acest sens, în timpul inspecției fiscale", prin care contribuabilul a ajustat TVA deductibilă, aferentă achizițiilor respective de materiale. Se rețin, astfel, susținerile petentului potrivit cărora "În anul 2007, așa cum prevedea Codul fiscal la art.141 alin.2 lit.f), nu aveam drept de deducere pentru nici o achiziție. (...) Controlul nu a demonstrat că am drept de deducere. În anul 2007 a efectuat numai operațiuni scutite fără drept de deducere (...)"

Referitor la anul 2007, la dosarul contestației sunt prezentate în copie, pe lângă contractele de vânzare cumpărare reținute de organele de control (nr.../28.03.2007, nr.../02.04.2007, nr.../15.08.2007 și nr.../12.12.2007) și următoarele înscrisuri sub semnătură privată:

- "Antecontractul de vânzare - cumpărare" încheiat la data de 05.10.2006, prin care contribuabilul ... a vândut cumpărătorului ... un teren intravilan în suprafață de 1033 mp, situat în Corunca nr.383/B și 383/C, conform CF nr.../N și.../N, prețul de vânzare al terenului fiind de ... euro, din care cumpărătorul achită ... euro la data încheierii contractului, iar diferența de .. euro se obligă să o achite până la data de 01.03.2007, în caz contrar pierzând avansul;

- "Contractul de vânzare - cumpărare" încheiat la data de 15.03.2007 prin care .. vinde lui ..., la prețul de ... euro, două construcții ridicate la roșu pe terenul care face obiectul antecontractului sus menționat, motivat de faptul că ... nu a achitat la termenul prevăzut în antecontractul respectiv restul de preț convenit de ... euro;

- înscrisul intitulat "Înțelegere" din 10.03.2008 prin care ... renunță la încasarea unui rest de plată de ... euro de la cumpărătorul ..., în contul lucrărilor pe care le mai avea de efectuat la imobilul vândut.

în legătură cu care, la cap.V "Discuția finală cu contribuabilul" organele de control au reținut următoarele:

"Înscrisurile sub semnătură privată de care înțelege contribuabilul să se prevaleze în influențarea rezultatelor constatărilor fiscale, nu au calitatea actelor autentice de transfer a dreptului de proprietate. Dreptul de proprietate asupra unui imobil nu poate fi înscris în cartea funciară pe baza unor înscrisuri sub semnătură privată.

(...) înscrisurile sub semnătură privată prezentate de contribuabil nu au relevanță în ceea ce privește constatările și consecințele fiscale expuse la Capitolul III din prezentul raport de inspecție fiscală".

În justificarea constatărilor și consecințelor fiscale consemnate în raportul de inspecție fiscală organele de control nu rețin înscrisurile sub semnătură privată prezentate de contribuabil referitoare la imobilele situate în Corunca nr.383/B și 383/C, conform CF nr.../N și .../N, sus menționate, dar nici nu invocă documentele care atestă edificarea de către contribuabil a celor două case de locuit pe terenurile intravilane care compun imobilele respective - imobile care au făcut obiectul contractelor de vânzare cumpărare nr.../28.03.2007 și nr.../02.04.2007 și în legătură cu care în raportul de inspecție fiscală organele de control au reținut doar că *"persoana fizică verificată a efectuat o tranzacție imobiliară care ar fi fost taxabilă dacă nu s-ar fi aflat în regim special de scutire, (...)"*, respectiv că *"Tranzacția imobiliară efectuată în perioada 01.04.2007 - 30.04.2007 (...) se încadrează în regim special de scutire"*.

În Referatul nr.../09.04.2013 privind completarea propunerilor de soluționare a contestației, organele de control consemnează în plus față de actele de control atacate următoarele:

"(...) pentru edificarea celor 4 (patru) imobile vândute în anul 2007, petenta a achiziționat materiale de construcții și servicii de la diverși furnizori din țară. În acest sens în cursul inspecției fiscale a prezentat facturi fiscale de achiziții materiale de construcții în scopul de a i se acorda drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

(...)

La construirea imobilelor în cauză s-au folosit materiale și servicii de la furnizori, achiziționate cu documente legale. O parte din aceste documente petentul le-a prezentat la inspecția fiscală (...). La terminarea controlului aceste documente i-au fost restituite, organul de inspecție fiscală nu a reținut aceste înscrisuri și nu a făcut copii după ele".

Față de aceste aspecte, se rețin argumentele petentului din adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../13.03.2013 - depusă în completarea contestației formulate -, în care, invocând prevederile art.146 din Codul fiscal, aplicabil în anul 2007, susține că nu a deținut, nu deține și nu au fost emise pe numele său facturi sau alte documente în care să fie înscrisă TVA și pe baza cărora sa-și poată exercita dreptul de deducere, iar "organele de inspecție fiscală în situația în care au considerat că trebuia să mă înregistrezi în scopul de TVA în anul 2007

trebuia să facă dovada pe bază de probe că dețin facturi sau alte documente pe baza cărora să-mi pot exercita dreptul de deducere”.

Având în vedere considerentele anterior prezentate, în baza documentelor existente la dosarul cauzei organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare.

Potrivit art.94 "Obiectul și funcțiile inspecției fiscale" din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"[...] (2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

*a) **constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;***

*b) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse; [...]***".

De asemenea, conform art.7 alin.(2) "Rolul activ" din același act normativ, "**Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz**", iar potrivit art.65 "Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale" alin.(2) "**Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii**".

Astfel potrivit normelor legale menționate anterior, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și exercite **rolul său activ**, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Potrivit prevederilor art.105 "Reguli privind inspecția fiscală" din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, "*(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere. (...)*".

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.102.1 și 102.2 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, se precizează ca:

"102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

*102.2. Când este necesar, organul de inspecție fiscală va anexa la actul de inspecție fiscală copii de pe documentele care au stat la baza constatărilor efectuate cu ocazia inspecției. Dispozițiile art. 54 din Codul de procedură fiscală*1) sunt aplicabile."*

Având în vedere prevederile legale sus menționate și analizând constatările redată în raportul de inspecție fiscală organele de soluționare rețin că din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă cu claritate starea de fapt fiscală

ce a condus la stabilirea datei la care contribuabilul a depășit plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și implicit la stabilirea de obligații fiscale suplimentare în sarcina contestatorului.

Totodată, este necesar a se clarifica dacă imobilul situat în com.Corunca înregistrat în **CF .../N** a localității Corunca, tranzacționat prin contractul de vânzare cumpărare nr.../11.08.2008, "a fost edificat ca investiție pentru soția ..., și nu în scop de vânzare" - așa cum declară petentul în punctul de vedere formulat cu privire la constatările inspecției fiscale -, și dacă acesta corespunde adresei din **loc.Corunca nr.392/B2** la care d-na ... declară (prin declarația anexată de petentul ... în completarea contestației formulate, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../13.03.2013) că a locuit împreună cu fiul său din luna martie 2008 pentru o perioadă de câteva luni, în condițiile în care cu ocazia inspecției fiscale aceasta a declarat că a locuit la imobilul situat în **Corunca nr.392/B6**.

Pentru considerentele prezentate mai sus organele de soluționare rețin că se impune reanalizarea stării de fapt fiscale având în vedere toate circumstanțele edificatoare cazului, pentru a se stabili corect, dacă se supun sau nu regimului normal de taxare operațiunile de vânzare imobile întreprinse de dl.....

Astfel, 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 căroră "*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*", coroborat cu pct.11.5, 11.6 și 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, care stipulează:

"11.5. 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.

11.6. 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.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

În consecință, având în vedere cele prezentate și prevederile legale anterior citate, urmează a fi **desființată Decizia de impunere nr.../07.11.2012 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**, 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.11.6 și pct.11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, actele normative aplicabile în speță și cele reținute în prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus, 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, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere nr.../07.11.2012 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 asocierie, emisă de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației și susținerile petentului.

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

DIRECTOR EXECUTIV,