



DECIZIA nr.543/2011/06.06.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de *dl. ... domiciliat în ..., str. ..., nr....*, asupra contestației înregistrate sub nr.../10.10.2011, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../31.08.2011 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 - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../31.08.2011, comunicată petentului la data de 08.09.2011 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, cu modificările și completările ulterioare.

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

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând accesorii 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, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../10.10.2011, petentul solicită desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.../31.08.2011, invocând următoarele:

Prețurile de vânzare a terenurilor care au făcut obiectul contractelor de vânzare-cumpărare nr.../16.04.2009 și nr.../16.04.2009 au fost de ... lei/mp, astfel cum a arătat și susținut pe toată perioada desfășurării inspecției fiscale.

A achiziționat întreg lotul de terenuri înscris în CF ..., în suprafață de ... mp, în anul 2007, la prețul de ... lei (... lei/mp).

În contractele nr.../16.04.2009 și nr.../16.04.2009, cumpărătorii sunt ... (fiul său și al soției ...) și soția acestuia ...

Declarația informativă depusă de notarul public la care au fost autentificate tranzacțiile imobiliare din care rezultă suma pentru care a fost reținut

impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare, este raportată la un Registru al Notarilor și are un caracter orientativ în stabilirea cotei de impozitare reținute la notar și poate fi cel mult reținută că instituie o prezumție relativă, care poate fi răsturnată prin orice mijloace de probă.

Prin urmare, apreciază că se impune modificarea bazei de impozitare aferentă trimestrului II 2009, în sensul că aceasta va avea cuantumul de ... lei - provenit din încasarea sumei de ... lei în baza contractului nr.../16.04.2009 și a sumei de ... lei în baza contractului nr.../16.04.2009-, și în consecință a T.V.A. aferentă acestei perioade, care este de ... lei și nu de ... lei.

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 Persoane Fizice la persoana fizică ... **domiciliat în ..., str. ..., nr...., ap....** - reprezentantul asocierii (soț-soție) ... -, 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, cu modificările și completările ulterioare, a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.../31.08.2011 și Decizia de impunere nr.../31.08.2011 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 verificată (01.06.2008 - 31.10.2009), persoana fizică ... împreună cu soția ... a efectuat mai multe tranzacții imobiliare prin care a vândut terenuri arabile intravilane și construcții aflate în coproprietatea acestora.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, întrucât operațiunile realizate de dl. ... reprezintă operațiuni cu caracter economic, pentru care acesta avea obligația de a se înregistra ca plătitor de T.V.A. după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an fiscal, pentru operațiunile care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, realizate după data la care ar fi devenit plătitor de T.V.A. (01.03.2009), au fost stabilite suplimentar în sarcina contribuabilului **obligații fiscale în sumă totală de ... lei, compusă din taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă totală de ... lei (... lei x 19%) și accesorii aferente în sumă totală de ... lei, din care suma de ... lei reprezintă majorări de întârziere/dobânzi** al căror mod de determinare este redat la pagina nr.5 din raportul de inspecție fiscală, iar suma de ... lei (... lei x 15%) **reprezintă penalități de întârziere.**

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:

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la persoana fizică ... **domiciliat în ..., str. ..., nr...., ap. ...** - reprezentantul asocierii (soț-soție) ..., organele de control au stabilit că, în perioada supusă verificării (01.06.2008 - 31.10.2009), persoanele fizice ... și ..., în calitate de coproprietari (soț-soție) au efectuat tranzacții imobiliare prin care au vândut terenuri și construcții aflate în coproprietate, după cum urmează:

1. În anul 2008 a realizat 5 tranzacții imobiliare, având ca obiect vânzarea a cinci terenuri arabile intravilane (din care 4 terenuri sunt situate în com. ..., jud. ..., iar un teren este situat în loc. ..., jud. ...), la o valoare totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei);

2. În anul 2009 a realizat 4 tranzacții imobiliare, care au avut ca obiect vânzarea unei stații de alimentare carburanți situată în sat ..., jud. ..., și a 3 terenuri arabile intravilane situate în com. ..., jud. ..., în valoare totală de ... lei, în baza următoarelor contracte de vânzare-cumpărare:

- contractul de vânzare-cumpărare nr.../22.01.2009 prin care a fost vândut imobilul - spațiu comercial (stație alimentare carburanți), situat în sat ..., jud...., CF nr. ..., cu nr.cadastral ..., la o valoare de ... lei;

- contractul de vânzare-cumpărare nr.../16.04.2009 prin care S.C. ... S.A. din ... a vândut o casă de locuit și dl... a vândut terenul arabil intravilan aferent în suprafață de ... mp, situat în com. ..., CF nr...., cu număr cadastral ..., valoarea totală a tranzacției fiind de ... lei, din care, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, suma de ... lei reprezintă contravaloarea casei de locuit, fiind încasată de S.C. ... S.A., iar suma de ... lei reprezintă contravaloarea terenului, fiind încasată de dl. ...;

- contractul de vânzare-cumpărare nr.../16.04.2009 prin care S.C. ... S.A. din ... a vândut o casă de locuit și dl... a vândut terenul arabil intravilan aferent în suprafață de ... mp, situat în com. ..., înscris în CF nr...., cu număr cadastral ..., valoarea totală a tranzacției fiind de ... lei, din care, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, suma de ... lei reprezintă contravaloarea casei de locuit, fiind încasată de S.C. ... S.A., iar suma de ... lei reprezintă contravaloarea terenului, fiind încasată de dl. ...;

- contractul de vânzare-cumpărare nr.../29.10.2009 prin care a fost vândut un teren arabil intravilan în suprafață de... mp, situat în com. ..., jud...., înscris în CF nr...., cu nr.cadastral ..., la o valoare de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat că, la baza stabilirii valorii la care au fost vândute terenurile, în cazurile în care S.C. ... S.A. a vândut imobile constând în construcții și dl. ... a vândut terenul aferent clădirii, a stat Declarația informativă depusă de către notarul public la care au fost efectuate tranzacțiile imobiliare, din care rezultă suma pentru care a fost reținut impozitul pe venitul din tranzacțiile imobiliare.

Prin urmare, cu ocazia controlului s-a reținut că prin efectuarea acestor tranzacții imobiliare dl... împreună cu soția ... au realizat, în calitate de persoane impozabile neautorizate, o activitate economică în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, astfel cum se prevede la art.125¹ alin.(1) pct.4 și art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit documentelor referitoare la tranzacțiile imobiliare efectuate de contribuabili, în cursul lunii ianuarie 2009, prin tranzacția imobiliară efectuată în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub numărul ... din 22.01.2009 de către Biroul Notarului Public ... din loc. ..., jud. ... (a cărui copie face parte din anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală), a fost depășit plafonul de scutire de taxă pe valoarea adăugată prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind

Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării României la Uniunea Europeană, adică echivalentul a 119.000 lei), veniturile obținute din această tranzacție fiind în sumă de ... lei.

În baza prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit că, cei doi contribuabili trebuiau să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A. în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a fost atins sau depășit plafonul, pentru a deveni plătitori de T.V.A. începând cu data de 01.03.2009, în conformitate cu prevederile pct.66 alin.(1) lit.c) 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.

Contribuabilul verificat - reprezentantul asocierii (soț-soție) Ormenișan Sever - a făcut obiectul unui control inopinat, în urma căruia a fost întocmit procesul-verbal nr.../29.06.2011, și s-a luat măsura înregistrării din oficiu în scopuri de T.V.A. a persoanei fizice verificate, devenind plătitor de T.V.A. începând cu data de 01.03.2009.

Prin urmare, având în vedere prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.62 alin.(2) lit.a) 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 - date în aplicarea art.152 din Codul fiscal, cu ocazia controlului a fost stabilită în sarcina d-lui Ormenișan Sever ***taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de ... lei***, obținută prin aplicarea cotei standard de 19% prevăzută la art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, asupra bazei impozabile, constituită din veniturile în sumă totală de ... lei stabilite la control ca fiind aferente tranzacțiilor efectuate după data de 01.03.2009 (data de la care contribuabilul ar fi fost înregistrat în scopuri de T.V.A. dacă ar fi solicitat în termenul legal înregistrarea) și până la data de 31.10.2009 (data până la care s-a întins perioada supusă verificării), constând în vânzarea a trei terenuri arabile intravilane .

Copiile contractelor de vânzare-cumpărare din care rezultă bazele de impozitare privind taxa pe valoarea adăugată reprezintă anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală.

Pentru neachitarea la termenul legal de plată a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la control au fost stabilite în sarcina petentului ***accesorii în sumă totală de ... lei***, din care suma de... lei reprezintă majorări de întârziere/dobânzi, iar suma de ... lei (... lei x 15%) reprezintă penalități de întârziere. Modul de determinare al majorărilor de întârziere/dobânzilor, calculate pentru perioada 25.07.2009 - 30.08.2011, este redat la pagina nr.5 din raportul de inspecție fiscală.

În drept, în speță sunt incidente prevederile Titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", art.126 alin.(1) și art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"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

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. [...]

Prin urmare, o persoană fizică se consideră că a realizat o activitate economică în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă a realizat venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale.

În explicitarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, la pct.3 (1) 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 forma aplicabilă începând cu 01.01.2007, legiuitorul a precizat:

“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**”.

La Titlul VI din Codul fiscal sunt definite din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată noțiunile de persoană, persoană impozabilă, persoană neimpozabilă și persoană juridică neimpozabilă, art.125¹ alin.(1) stipulând următoarele:

“[...]”

18. *persoană impozabilă are înțelesul art.127 alin.(1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;*

[...]

20. persoană neimpozabilă reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile [art. 127](#) alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

21. persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă”.

Totodată, referitor la operațiunile impozabile prevederile art.128 “Livrarea de bunuri” din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

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

Astfel, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea în scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.**

Caracterul de continuitate este dat de existența contractelor succesive de vânzare a imobilelor (terenuri și construcții), caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situația în care persoana fizică vinde succesiv bunuri imobile și obține venituri din astfel de activități, acestea se încadrează în categoria operațiunilor economice și se supun taxării.

Cu alte cuvinte, cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri din transferul bunurilor imobile determină caracterul de continuitate al veniturilor obținute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, în perioada 2008 - 2009, persoanele fizice ... și ... (soț-soție), au efectuat 9 tranzacții imobiliare prin care au vândut terenuri și construcții aflate în coproprietate, în valoare totală de ... lei, ceea ce conduce la concluzia că operațiunile realizate de aceștia nu sunt ocazionale.

Prin adresa nr.280424/2008 a Direcției Generale Juridice din Cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice se precizează:

“Din punct de vedere fiscal, operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale. (...)

În general, dacă o persoană fizică realizează în cursul unui an calendaristic mai mult de o operațiune imobiliară constând în vânzări de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, devine impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de T.V.A., conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal”.

Având în vedere prevederile legale anterior citate și analizând tranzacțiile imobiliare prin care persoanele fizice ... și ... (soț-soție), au vândut terenuri și construcții aflate în coproprietatea acestora, altele decât cele utilizate în scopuri personale, se reține că dl. ... - reprezentantul asocierii (soț-soție), este

persoană impozabilă pentru aceste activități desfășurate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, operațiuni care intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora plafonul de scutire în vederea înregistrării persoanelor impozabile în scopuri de T.V.A. este de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării, în condițiile în care a fost depășit acest plafon, în calitate de persoană impozabilă petentul avea obligația de a respecta prevederile alineatului 6 al aceluiași articol (152) din Codul fiscal care stipulează:

*"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"**.*

Totodată, referitor la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, prevederile art.153 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

"(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; [...]"

Pct.66 alin.(1) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, dat în aplicarea prevederilor art.153 din Codul fiscal, stipulează:

"(1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile [art. 153](#) alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

[...]

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la [art. 153](#) alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal"

Prin prisma prevederilor legale citate și a considerentelor anterior redate se reține că, întrucât în speță **plafonul de 35.000 de euro** prevăzut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, **a fost depășit de petent în cursul lunii ianuarie 2009** urmare a tranzacției imobiliare efectuată în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub numărul ... din 22.01.2009 de către Biroul Notarului Public ... din loc. ..., jud. ... (anexat în copie la dosarul cauzei), ajungând la o cifra de afaceri realizată în anul 2009 de ... lei, contribuabilul avea obligația ca până la data de 10.02.2009 să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A., pentru a deveni plătitor de T.V.A. începând cu 01.03.2009.

Referitor la modul în care organele fiscale trebuie să procedeze în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de T.V.A., începând cu data de 22 decembrie 2008, prin Hotărârea Guvernului nr.../2008 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 (publicat în Monitorul Oficial nr. 865 din 22 decembrie 2008), pct.62 alin.(2) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, are următorul cuprins:

"(2) În sensul [art.152](#) alin.(6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a 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 taxă conform [art. 153](#) din Codul fiscal, **pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă 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".

Contribuabilul a făcut obiectul unui control inopinat, în urma căruia a fost întocmit procesul-verbal nr.... din data de 29.06.2011, și s-a luat măsura înregistrării din oficiu în scopuri de T.V.A. a persoanei fizice verificate.

În ceea ce privește regimul de taxare al vânzărilor de terenuri și construcții se reține că, potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxa pe valoarea adăugată **cu excepția vânzărilor de construcții noi și terenuri construibile**.

Totodată, se reține că, în sensul art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare 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;*

[...]"

Întrucât contribuabilul nu a îndeplinit condițiile impuse de lege privind înregistrarea în scopuri de T.V.A., cu ocazia controlului **organele de inspecție fiscale au stabilit că T.V.A. pe care petentul ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi solicitat în termenul legal înregistrarea în scopuri de T.V.A. este în sumă de ... lei**, obținută prin aplicarea cotei standard de 19% prevăzută la art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, asupra bazei impozabile în sumă totală de ... lei, care, astfel cum au reținut organele de control, reprezintă veniturile aferente tranzacțiilor efectuate după data de 01.03.2009 (data de la care contribuabilul ar fi fost înregistrat în scopuri de T.V.A. dacă ar fi solicitat în termenul legal înregistrarea) și până la data de 31.10.2009 (data până la care s-a întins perioada supusă verificării), constând în vânzarea a trei terenuri arabile intravilane. Organele de inspecție fiscală au menționat că, la baza stabilirii valorii la care au fost vândute terenurile, în cazurile în care S.C. ... S.A. a vândut imobile constând în construcții și dl. ... a vândut terenul aferent clădirii, a stat Declarația informativă depusă de către notarul public la care au fost efectuate tranzacțiile imobiliare, din care rezultă suma pentru care a fost reținut impozitul pe venitul din tranzacțiile imobiliare.

Prin contestația formulată petentul invocă faptul că prețurile de vânzare a terenurilor care au făcut obiectul contractelor de vânzare-cumpărare nr.../16.04.2009 și nr.../16.04.2009 - în cadrul cărora cumpărătorii sunt ... (fiul său și al soției ...) și soția acestuia ... - au fost de ... lei/mp, astfel cum a arătat și susținut pe toată perioada desfășurării inspecției fiscale, iar întreg lotul de terenuri înscris în CF ..., în suprafață de ... mp, a fost achiziționat în anul 2007, la prețul de ... lei (... lei).

Totodată, petentul susține că, declarația informativă depusă de notarul public la care au fost autentificate tranzacțiile imobiliare, din care rezultă suma pentru care a fost reținut impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, este raportată la un Registru al Notarilor și are un caracter orientativ în stabilirea cotei de impozitare reținute la notar și poate fi cel mult reținută ca instituie o prezumție relativă, care poate fi răsturnată prin orice mijloace de probă.

Prin urmare, apreciază că se impune modificarea bazei de impozitare aferentă trimestrului II 2009, în sensul că aceasta va avea cuantumul de ... lei - provenit din încasarea sumei de ... lei (... mp x ... lei/mp) în baza contractului nr.../16.04.2009 și a sumei .. lei (... mp x ... lei/mp) în baza contractului nr.../16.04.2009 -, și în consecință a T.V.A. aferentă acestei perioade, care este de ... lei [(... lei + ... lei) x 19%] și nu de ... lei [(... lei + ... lei) x 19%].

Față de aceste susțineri ale petentului, și prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației transmis cu adresa nr.../21.10.2011, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../24.10.2011, organele de inspecție fiscală au precizat că, "... la stabilirea bazei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată, organele de

control au avut în vedere ... sumele înregistrate în Declarația informativă depusă de către notarii publici la care dl. ... a efectuat tranzacții imobiliare".

În ceea ce privește prețul de vânzare-cumpărare a terenurilor la care petentul face referire, se reține că, în contractele de vânzare-cumpărare la care face referire petentul, autentificate sub numărul ... și nr.... din 16.04.2009 de către Biroul Notarului Public ... din loc. ... (ale căror copii fac parte din anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală), ambele încheiate pe de o parte între S.C. ... S.A. din ... (vânzătoare de rd.I) și ... căsătorit cu ... domiciliați în ..., str. ..., nr.12 (vânzători de rd.II), iar pe de altă parte ... căsătorit cu ..., domiciliat în ..., str. ..., nr...., în calitate de cumpărător, sunt stipulate următoarele:

- la pct.1 din contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub numărul ... din 16.04.2009, societatea vânzătoare de rd.I declară că vinde, cu deplin drept de proprietate cumpărătorilor imobilul constând din casă de locuit, situat în sat ..., str. ..., nr...., com. ..., înscris în CF nr.... Sâncraiu de Mureș, nr.cad.(...), dobândit prin drept de edificare în baza documentației cadastrale avizată cu nr.../2008 de O.C.P.I. a certificatului de urbanism nr.../14.01.2008, a procesului verbal de recepție finală nr.../05.11.2007, a autorizației de construire nr.../17.11.2006 și a declarației autentificată sub nr./12.03.2008 la notar public, iar vânzătorii de rd.II vând cu deplin drept de proprietate imobilul constând în teren arabil intravilan aferent, în suprafață de ... mp, înscris în CF ..., nr.cad.(...), dobândit prin dezmembrare 2008, **prețul de vânzare-cumpărare declarat și stabilit de comun acord de părți fiind de ... lei (pct.2 din contractul de vânzare-cumpărare);**

- la pct.1 din contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub numărul ... din 16.04.2009, societatea vânzătoare de rd.I declară că vinde, cu deplin drept de proprietate cumpărătorilor imobilul constând din casă de locuit, situat în sat ..., str. ..., nr...., com. ..., înscris în CF nr.... Sâncraiu de Mureș, nr.cad.(...), dobândit prin drept de edificare în baza documentației cadastrale avizată cu nr.../2008 de O.C.P.I. a certificatului de urbanism nr.../14.01.2008, a procesului verbal de recepție finală nr.../05.11.2007, a autorizației de construire nr. .../17.11.2006 și a declarației autentificată sub nr. .../12.03.2008 la notar public ..., iar vânzătorii de rd.II vând cu deplin drept de proprietate imobilul constând în teren arabil intravilan aferent, în suprafață de ... mp, înscris în CF ..., nr.cad.(...), dobândit prin dezmembrare 2008, **prețul de vânzare-cumpărare declarat și stabilit de comun acord de părți fiind de ... lei (pct.2 din contractul de vânzare-cumpărare).**

Astfel, în contractele de vânzare-cumpărare autentificate sub numărul ... și nr.... din 16.04.2009 de către Biroul Notarului Public ... din loc. ..., nu este specificat, distinct, prețul de vânzare-cumpărare al caselor de locuit și prețul terenurilor arabile intravilane aferente, în fiecare contract fiind stabilit doar prețul total pentru casa de locuit și terenul aferent.

Referitor la baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării, art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că "(1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care

urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni".

În soluționarea contestației se reține că, referitor la susținerile petentului potrivit cărora se impune modificarea bazei de impozitare aferentă trimestrului II 2009 întrucât prețurile de vânzare ale terenurilor care au făcut obiectul contractelor de vânzare-cumpărare nr.../16.04.2009 și nr.../16.04.2009 au fost de ... lei/mp, iar din declarația informativă depusă de notarul public la care au fost autentificate tranzacțiile imobiliare rezultă suma pentru care a fost reținut impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal având un caracter orientativ în stabilirea cotei de impozit reținut la notar, organele de inspecție fiscală nu și-au exprimat punctul de vedere, deși aveau această posibilitate prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

Având în vedere pe de o parte faptul că la stabilirea bazei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată, organele de control au avut în vedere "... sumele înregistrate în Declarația informativă depusă de către notarii publici la care dl. ... a efectuat tranzacții imobiliare ..." - declarații din care, astfel cum au reținut organele de inspecție fiscală rezultă suma pentru care a fost reținut impozitul pe venitul din tranzacțiile imobiliare și nu valoarea la care au fost vândute terenurile în cauză -, iar pe de altă parte faptul că, în contractele de vânzare-cumpărare autentificate sub numărul ... și nr.... din 16.04.2009 de către Biroul Notarului Public ... din loc. ... nu este specificat, distinct, prețul de vânzare-cumpărare al caselor de locuit și prețul terenurilor arabile intravilane aferente, se reține că, în baza documentelor anexate la dosarul cauzei organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța cu privire la cuantumul veniturilor efectiv realizate de dl...., care constituie baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, în speța analizată, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

"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",

coroborate cu dispozițiile pct.11.5, 11.6 și 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.2137/2011, 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 parțial Decizia de impunere nr.../31.08.2011 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**, stabilită la control ca fiind datorată de petent pentru tranzacțiile înscrise în contractele de vânzare-cumpărare autentificate sub nr... și nr... din 16.04.2009, prin aplicarea cotei standard de 19% asupra sumelor de ... lei și ... lei, înscrise de către notarul public ... în "Declarația informativă privind impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal" (208) depusă la A.F.P. Tg. Mureș - despre care petentul menționează că nu reprezintă suma pe care a încasat-o urmare vânzării celor 2 terenuri arabile intravilane, ci, astfel cum au reținut organele de inspecție fiscală, reprezintă suma pentru care a fost reținut la notar impozitul pe venitul din tranzacțiile imobiliare -, urmând ca, în conformitate cu 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, o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare, în vederea stabilirii cuantumului veniturilor efectiv realizate de dl. ... din cele două tranzacții supuse analizei, și în consecință a bazei de impozitare și a taxei pe valoarea adăugată pe care petentul avea obligația să o colecteze, ținând cont de toate documentele și informațiile relevante în cauză, precum și de prevederile legale aplicabile situației de fapt.

Întrucât stabilirea majorărilor de întârziere/dobânzilor și penalităților de întârziere în sarcina petentului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **Decizia de impunere nr.../31.08.2011 urmează a fi desființată parțial și pentru accesoriile aferente**, care, potrivit anexei la referatul cu propuneri de soluționare a contestației, transmis cu adresa nr.../21.10.2011, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../24.10.2011, **sunt în sumă totală de ... lei, din care ... lei reprezintă majorări de întârziere/dobânzi, iar suma de ... lei reprezintă penalități de întârziere.**

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei** stabilită la control ca fiind datorată suplimentar de petent pentru vânzarea terenului arabil intravilan care a făcut obiectul contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../29.10.2009 de Biroul Notarului Public ..., la o valoare de ... lei, se reține că, petentul nu a prezentat nici un argument de fapt și de drept în susținerea contestației și nici documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În drept, referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei sunt aplicabile prevederile art.206 "Forma și conținutul contestației" alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

"(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]“,

coroborate cu prevederile art.213 alin.(1) și alin.(5) din același act normativ, care precizează expres că:

“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. [...]

(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”.

Totodată, potrivit prevederilor pct.2.5 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.2137/2011:

“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației este pus în situația de a aplica prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.b) 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.2137/2011, unde referitor la soluțiile asupra contestației, se arată:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

În contextul celor prezentate *contestația formulată de dl. ... domiciliat în ..., str. ..., nr....., urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei .*

Ținând cont de faptul că stabilirea majorărilor de întârziere/dobânzilor și penalităților de întârziere în sarcina petentului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, contestația petentului urmează a fi *respinsă ca nemotivată și pentru accesoriile aferente, care, potrivit anexei la referatul cu propuneri de soluționare a contestației transmis cu adresa nr.../21.10.2011, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../24.10.2011, sunt în sumă totală de ... lei, din care ... lei reprezintă majorări de întârziere/dobânzile, iar suma de ... lei reprezintă penalități de întârziere.*

Conform celor reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.210 și art.216 din Ordonanța

Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.../31.08.2011 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 - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice pentru **dl. ... domiciliat în ..., str. ..., nr...., ap....**, pentru suma totală de ... **lei**, compusă din:

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;

- ... lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare, ținând cont considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației, de toate documentele și informațiile relevante în cauză, precum și de prevederile legale aplicabile situației de fapt.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației pentru suma totală de ... **lei**, compusă din:

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;

- ... lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

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