



**Ministerul Finantelor Publice**  
**Agenția Națională de Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală a Finanțelor Publice a**  
**județului Suceava**  
**Biroul Soluționare Contestații**



**Str. X**  
**Tel : X**  
**Fax : X**

**DECIZIA NR. 95**  
din 01.10.2012

privind soluționarea contestației formulată de  
**Persoana fizică X**  
din mun. Suceava, str. X nr. X, ..., județul Suceava,  
C.F. RO X, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice  
a județului Suceava sub nr. X din 28.08.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală Suceava prin adresa nr. X din 27.08.2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. X din 28.08.2012, cu privire la contestația formulată de **Persoana fizică X** din municipiul Suceava, str. X nr. X, ap.X, județul Suceava.

**Persoana fizică X** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual sau într-o formă de asociere nr. X din 13.07.2012, emisă de A.I.F. Suceava, cu privire la suma de **X lei**, reprezentând:

- **X lei TVA;**
- **X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;**
- **X lei penalități de întârziere aferente TVA.**

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. Persoana fizică X contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual sau într-o formă de asociere nr. X din 13.07.2012, emisă de A.I.F. Suceava, cu privire la suma de X lei, din care X lei TVA, X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA și X lei penalități de întârziere aferente TVA.**

În susținerea contestației, petenta precizează că, în anul 2000, a intrat în posesia unui imobil sit..... în str. X nr. X, având destinația casa de locuit și ca urmare din acea data **imobilul a fost în patrimoniu personal.**

Contestatoarea susține că, în anul 2000, a avut loc prima ocupare a casei menționate, casa fiind terminată și locuită de părinții săi, susținând că aceasta rezultă și din documentele doveditoare: Plan de situație întocmit de Oficiul de Cadastru Suceava din data de 15.03.2000 și Fisa Bunului Imobil în care apare parcela de clădire cu amprenta la sol 196 mp, adresa Primăriei Suceava din care rezultă că s-au achitat impozite pe clădire din anul 2000 (din momentul intabulării construcției în CF nr. X), copii cărți identitate X și X eliberate în anul 2005 cu adresa de reședință în str. X nr. X; adresa de la E-ON Energie România referitoare la contractele încheiate pentru furnizare energie electrică (ctr. Nr. x încheiat în data de 31.03.2000) și furnizare a gazelor naturale (ctr. Nr. X încheiat în data de 16.05.2001).

Petenta susține că, în anul 2006, s-a decis modernizarea și extinderea casei în regie proprie, imputernicindu-l în acest sens pe tatăl său pentru obținerea autorizațiilor, încheierea de contracte și demararea lucrărilor, obținându-se pentru acest demers Certificatul de urbanism nr.X, în care este menționat faptul că obiectivul investiției este extinderea, modernizarea și refunctionalizarea unei clădiri existente.

Contestatoarea susține că, în anul 2007 a contractat pe persoana fizică două credite în suma totală de X euro, pentru a susține financiar efectuarea lucrărilor de investiții.

O parte din investiții au fost susținute din încasarea avansurilor și a prețului de vânzare pentru primele apartamente vândute. Finisajele interioare s-au realizat până în luna decembrie 2008, pe măsura vânzării.

Contestatoarea susține că, în anii 2007 – 2008, a început investiția "*Extindere, Modernizare și Refuncionalizare Locuința Existenta*" conform Autorizației de construcție nr. X/03.04.2007. Investiția cuprinde 2 categorii de lucrări efect....e: extindere prin alipire la clădire veche, cu un corp nou cu fundație proprie și pereți exteriori proprii, SD extindere fiind de 468.80mp cu regim înălțime S+P+2E+M și extindere prin etajare cu mansarda pe clădirea veche.

Contestatoarea susține că în acest scop a încheiat în data de 15.06.2007 un contract de antrepriza cu SC X SA Suceava.

Lucrările de investiții s-au derulat în anul 2007, iar recepția lucrărilor pentru extindere s-au făcut în februarie 2008 așa cum rezulta din procesul-verbal de recepție, urmând ca până la finalul anului 2008 să se mai realizeze o serie de lucrări interioare.

Contestatoarea susține că, în anul 2008, a efectuat... **8** tranzacții cu apartamente situate... în imobilul indicat mai sus, primul apartament fiind vândut la data de 14.05.2008, depășirea plafonului de scutire, conform raportului ANAF și susținerilor inspectorilor fiscali, având loc la data de 10.08.2008.

Petenta învederează faptul că, în perioada **01.09.2008 - 31.12.2008**, s-a realizat un număr de **4** tranzacții cu apartamente astfel:

- vânzarea apartamentului nr. **15** conform contractului de vânzare-cumpărare din data de **17.09.2008** încheiat cu X - **corp clădire Extindere**, pret vânzare **X** lei;
- vânzarea apartamentului nr. **6** conform contractului de vânzare-cumpărare din data de **10.10.2008** încheiat cu X - **corp Casa Veche**, pret vânzare **X** lei;
- vânzarea apartamentului nr. **21** conform contractului de vânzare-cumpărare din data de **05.11.2008** încheiat cu X - **corp Casa Veche**, pret vânzare **X** lei;
- vânzarea apartamentului nr. **12** conform contractului de vânzare-cumpărare din data de **24.12.2008** încheiat cu X - **corp clădire Extindere**, pret vânzare **X** lei;

**In concluzie**, contestatoarea susține că, în perioada 01.09.2008 - 31.12.2008, a vândut 2 apartamente din **Corp clădire Extindere** (clădire nouă) pentru prețul total de X lei, inclusiv TVA.

Contestatoarea susține că, în anul 2009, a efectuat... un număr de **3** tranzacții încheiate cu vecinii săi din str. X, pentru cota parte din terenul constructibil proprietatea sa, utilizat ca și cale de acces (în acte teren constructibil) și un lot de parcare vândut către d-nul X, încasând suma totală de **X lei, inclusiv TVA**, tranzacții la care a făcut referire și organul de control și anume:

- contractul de vânzare-cumpărare nr. **X/03.02.2009** pentru un preț al vânzării de **X** lei;
- contractul de vânzare-cumpărare nr. **X/03.02.2009** pentru un preț al vânzării de **X** lei;
- contractul de vânzare-cumpărare nr. ....19.06.2009 pentru un preț al vânzării de X lei;

Contestatoarea susține că, în anul 2010, a efectuat... o tranzacție, vânzând apartamentul nr. 14 - **corp Casa Veche** cu prețul de **X lei**, fapt recunoscut și de organele de control, care l-au considerat **clădire veche scutită de la plata TVA**.

Petenta precizează că, potrivit Raportului de expertiză anexat, valoarea investiției totale la prețurile aferente anilor 2007-2008 s-a ridicat la suma de X RON defalcată astfel:

- valoarea modernizărilor Casa veche=X RON
- valoarea investițiilor la mansarda Casa veche a fost de = X RON
- valoarea Extinderii (demisol, parter, etaj 1, etaj 2 și mansarda aferentă extindere a fost de = X RON.

Investiția a constat în:

- modernizarea casei vechi, care s-a realizat prin lucrări de reparații, înlocuire tâmplărie și schimbarea unor pereți interiori;
- alipirea unei construcții lângă Casa veche denumită Extindere cu regim de înălțime S+P+2+M, cu pereți exteriori separați, fundație separată, așa cum rezulta din memoriul tehnic întocmit de X SRL în ianuarie 2007, pe baza căreia s-au realizat construcțiile și din nota de constatare întocmită de Comisia de Experți Tehnici X, X și X, din data de 06.08.2012;
- mansardarea Casei vechi.

Petenta susține că, în perioada investiției, diriginte de șantier a fost tatăl său, X, acesta fiind reprezentantul său atât la încheierea contractelor, cât și la primirea facturilor și a materialelor respective, precum și pe șantier la verificarea lucrărilor și la vânzarea apartamentelor.

Contestatoarea susține că, în Procesul verbal de inspecție fiscală nr. X/13.07.2012, organele de control au stabilit că *"valoarea totală a tranzacțiilor efectuate după data de 01.09.2008 este de X lei, prin însumarea veniturilor realizate în urma tranzacției imobiliare efectuate"* menționând în continuare doar ca: *"totalul TVA stabilit este de X lei calculat prin aplicarea cotei de 19% asupra volumului mai sus menționat, deoarece din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și prezentate mai sus rezulta faptul că sus-numitul a desfășurat activitate economică având caracter de continuitate, devenind astfel persoana impozabilă, nefiind folosită în interes personal, motiv pentru care se va propune efectuarea unei inspecții parțiale"*.

Petenta susține că, prin urmare, chiar organul de control, în procesul verbal care însoțește decizia de impunere prin care stabilește în sarcina sa TVA de plată de X lei, propune o altă inspecție parțială pentru clarificarea situației, nefiind siguri de modul de calcul al TVA determinat ca debit la bugetul de stat.

În susținerea contestației, petenta precizează că, atât raportul de inspecție fiscală cât și decizia de impunere emisă în baza acestora sunt nelegale și netemeinice, înțelegând astfel să conteste toate constatările, inclusiv baza de impunere și măsurile dispuse prin actele administrative contestate, respectiv:

- constatarea calității de contribuabil din perspectiva taxei pe valoare adăugată;
- obligațiile fiscale stabilite în sarcina acesteia, inclusiv baza de impunere.

### **1. Petenta susține că în mod netemeinic și nelegal a fost stabilită calitatea de contribuabil din perspectiva TVA pe perioada 2008-2011, în condițiile în care:**

**a.** transferul proprietății imobiliare efectuate de persoane fizice nu a reprezentat, în perioada de referință, o activitate impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată, aspect care rezulta din coroborarea art. 126 alin. 1 și art. 127 Cod fiscal, opozabilitatea propriei doctrine - asistența acordată până la 01.01.2008 contribuabililor atât prin media cât și prin răspunsurile date notarilor publici, din practica instanțelor judecătorești locale, a curților de apel și chiar și a Înaltei Curți de Casație și Justiție, din faptul că, până la jumătatea anului 2008, nici o persoană nu s-a declarat și nici o

administrație fiscală nu a declarat din oficiu vreo persoană care a vândut imobile ca plătitor de TVA, din declarațiile publice, cu valoare juridică, conform prevederilor art. 7 alin. (5) din O.G. nr. 92/2003, din atitudinea notarilor publici care, dacă ar fi interpretat astfel și, dacă ar fi înțeles, ar fi avut obligația de a verifica actele astfel încât să nu cuprindă clauze contrare legii și să dea lămuriri părților asupra conținutului acestora, precum și din principiul conform căruia neclaritatea legii fiscale se interpretează întotdeauna în favoarea contribuabilului;

**b.** contestatoarea susține că nu era în perioada de referință, persoana impozabilă din perspectiva taxei pe valoare adăugată, prin raportare la prevederile Legii nr. 571/2003, deoarece: tranzacțiile imobiliare efect....e au avut ca obiect exclusiv imobile aflate în patrimoniul personal, acționând astfel ca și persoana fizică; vânzarea bunurilor imobile nu poate fi considerată o activitate economică cu caracter de continuitate deoarece nu a avut calitatea de comerciant, nefiind înscrisă în Registrul Comerțului și neefectuând prin urmare fapte subiective de comerț.

Petenta învederează faptul că nici nu se putea înregistra anterior anului 2008 ca și comerciant persoană fizică autorizată, în condițiile în care sfera de aplicare a Legii nr. 300/2004 privind autorizarea persoanelor fizice și a asociațiilor familiale care desfășoară activități economice în mod independent cuprindea doar un număr limitat de activități, prevăzute în Anexa nr. 3 la Ordinul Ministerului Muncii nr. 701/2003, printre care nu se regăsea și vânzarea de bunuri imobile;

**c.** vânzarea bunurilor imobile nu reprezintă fapt obiectiv de comerț în accepțiunea Codului comercial român, astfel încât vânzarea repetată de bunuri imobile de către o persoană fizică să poată fi considerată ca fiind fapt de comerț;

**d.** vânzarea bunurilor imobile nu poate fi considerată nici o exploatare a bunurilor cu caracter de continuitate deoarece, prin vânzare, bunul nu rămâne în patrimoniul vânzătorului, aspect confirmat în mod evident de practica Curții Europene de Justiție; operațiunile de vânzare-cumpărare de bunuri imobile, efect....e în perioada supusă controlului, nu erau taxabile deoarece nu se încadrau în nici una dintre ipotezele prevăzute de art. 127 Cod fiscal.

Contestatoarea consideră că, din coroborarea dispozițiilor art. 126 alin. 1 și art. 127 Cod fiscal, transferul proprietății imobiliare efect.... de persoane fizice în perioada de referință nu a reprezentat o activitate impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată, susținând totodată că aplicarea pct. 3 (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, pe perioada 2002-2009 ar reprezenta o aplicare retroactivă a legii, aceste prevederi fiind adoptate în mod explicit abia în decembrie 2009, prin H.G. nr. X/29.12.2009, cu intrare în vigoare din 01.01.2010.

**e.** definirea termenului de continuitate pentru vânzări imobile nu a fost făcută pentru operațiunile de închiriere, spre exemplu, caracterul de "continuitate" al veniturilor obținute din exploatarea bunurilor a fost definit începând cu 2008, încadrarea acestei operațiuni de exploatare a bunurilor ca activitate economică făcându-se exclusiv după reglementarea caracterului de continuitate pentru acest tip de operațiuni ca fiind pentru mai mult de 5 închirieri.



f. chiar daca, interpretarea ar fi cea care este data de către inspectorii fiscali, aceasta nu poate fi opozabila contribuabililor in **lipsa unei legislații clare** dovedite prin următoarele: din aproximativ 2.000.000 de vânzări de bunuri imobile in perioada 2002-2008, efect.....e de persoane fizice, niciuna dintre acestea nu a fost cu colectarea taxei pe valoare adăugata de către vânzătorii; nici o persoana fizica care a vândut bunuri imobile in perioada 2002-2008 nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA; nici un notar nu a dat lămuriri părților in sensul existentei unei obligații de colectare a taxei pe valoare adăugata, in ciuda obligațiilor legale ce le obligau in baza art. 6 alin. 1 din Legea nr. 36/X5; chiar notarii publici, care aveau obligația conform Legii nr. 36/X5 "*sa deslușească raporturile legale dintre părți*", au solicitat clarificări autoritarilor fiscale, solicitând abia la începutul anului 2008 lămuriri cu privire la aplicabilitatea TVA la tranzacțiile încheiate de către persoane fizice, in calitate de vânzătorii; nici o persoana fizica nu a fost declarata in perioada 2002- 2008 din oficiu, in conformitate cu prevederile art. 153 alin. 7 si 8 Cod fiscal; nu a existat nici un control la persoanele fizice in perioada 2002-2008; reprezentanții ANAF si ai Ministerului de Finanțe au comunicat in mod repetat public sau Uniunii Naționale a Notarilor Publici introducerea taxei pe valoare adăugata "începând cu 1 ianuarie 2008"; reprezentanții ANAF si ai Ministerului de Finanțe au declarat public ca pentru a impozita cu TVA tranzacțiile imobiliare trebuie modificat Codul comercial, in sensul ca vânzările de imobile sa fie considerate fapte de comerț.

g. Directiva europeana a TVA 112/2006/CE nu a fost transpusa corect; astfel, pentru calificarea contribuabililor persoane fizice, din perspectiva TVA, legiuitorul roman nu a optat nici pentru taxarea activităților ocazionale si nici pentru taxarea tranzacțiilor imobiliare efect.....e de persoane fizice, aspect care ar fi făcut inutile discuțiile referitoare la "calitatea de comerciant sau necomerciant a vânzătorilor" sau la "natura de exploatare de bunuri imobile a operațiunii de vânzare" si ar fi dat un caracter clar si facil de înțeles si aplicat textului legal;

h. bunurile făceau parte din patrimoniul personal, fiind astfel scutite de la plata TVA in baza pct. 2.1. din Normele aprobate prin H.G. nr. 44/2004 date in aplicarea art. 127 alin. 2, in sensul ca sunt operațiuni scutite de TVA "vânzarea locuințelor proprietate personala" **sau** "care sunt folosite pentru scopuri personale" - aceste imobile au fost dobândite ca persoana fizica, nu au fost înscrise in nici un registru jurnal de încasări si plăți sau registru inventar.

i. obligația de plata a impozitului de 3% in cazul vânzărilor de imobile din patrimoniul personal, in baza art. 77<sup>1</sup> Cod fiscal, nu poate coexista cu obligația de colectare si plata a TVA in ceea ce privește transferul proprietății asupra bunurilor imobile; aceasta opinie se bazează pe interpretarea coroborata a Cap. VIII, art. 77<sup>1</sup> și art. 127 din Codul fiscal.

j. în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere contestate se citează trunchiat prevederile art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 și prevederile H.G. 44/2004 pct. 3. alin. 3.

Contestatoarea susține că, în conformitate cu prevederile art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, persoanele fizice nu pot intra în sfera noțiunii de comerciant decât în situațiile limitate, când acestea ar fi înregistrate ca și comercianți prin prisma altor fapte de comerț și ar vinde bunuri imobile din patrimoniul profesional ca fapta subiectiva de comerț cu bunuri imobile din patrimoniul de afecțiune. Insa, nici în această situație, transferul bunurilor imobile care nu se afla în patrimoniul de afecțiune nu ar constitui o operațiune impozabilă din punct de vedere TVA.

În ceea ce privește referința la **activitățile comercianților**, pentru ca operațiunile să fie încadrate în această ipoteză, ar trebui ca acestea să fie desfășurate de comercianți, respectiv persoane înscrise în Registrul Comerțului.

În ceea ce privește ipoteza **persoanelor care exploatează bunuri imobile cu caracter de continuitate**, contestatoarea menționează că ipoteza prevăzută de textul legal nu are în vedere vânzarea de bunuri imobile, deoarece sintagma "exploatarea unui bun" se referă la operațiuni precum închiriere, concesiune, arendare etc. Această interpretare este susținută de altfel și de sintagma "cu caracter de continuitate", în condițiile în care numai aceste operațiuni pot avea caracter de continuitate, contractul de vânzare - cumpărare, inclusiv cel care are ca obiect bunuri imobile, fiind un contract cu executare instantanee, *uno actu*, nu este practic susceptibil de continuitate ci numai, eventual, de repetitivitate.

În susținerea contestației, petenta precizează că, potrivit pct. 3 (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI "Taxa pe valoare adăugată" din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, pe de o parte adaugă la lege, iar pe de alta parte, aplicarea acestuia pe perioada 2002-2009 ar reprezenta o aplicare retroactivă a legii, aceste prevederi fiind adoptate în mod explicit abia în decembrie 2007 și decembrie 2009, prin H.G. nr. 1861/2006, cu intrare în vigoare de la 01.01.2007, fiind ulterior modificate prin HG nr. 1620/2009, cu intrare în vigoare din 01.01.2010.

k. chiar dacă taxa pe valoare adăugată ar fi fost datorată, pretinderea acesteia de către stat, după mai bine de 8 ani de neaplicare a legii și a informațiilor contradictorii transmise în toată această perioadă ce dovedește fără echivoc neclaritatea legii fiscale, contravine în mod flagrant prevederilor art. 3 alin. 1 Cod fiscal și legislației și jurisprudenței europene, precum și principiului opozabilității proprii doctrine.

**2. În ceea ce privește baza de impunere, contestatoarea consideră că, dacă s-ar considera prin absurd ca apărările de la punctele precedente nu sunt temeinice, aceasta a fost greșit stabilită în condițiile în care:**

- în mod netemeinic și nelegal, TVA-ul a fost adăugat la preț și nu inclus în prețul contractului, în condițiile în care suma efectiv încasată este mai mică decât cea stabilită practic de către inspectorii fiscali, modificându-se astfel prețul contractului; se încalcă astfel decizia C-317/94 Elida Gibbs - în care Curtea Europeană de Justiție s-a pronunțat în sensul că „*in conformitate cu principiul neutralității TVA, administrația fiscală nu poate percepe un quantum superior celui plătit de consumatorul final*”, ceea ce practic îngreșește legal posibilitatea ANAF de a adăuga TVA la prețul efectiv încasat de cumpărător.

Organele de control s-au limitat la a calcula TVA de colectat, aplicând cota de 19% la total preț final încasat, deci fără a ține cont de faptul că prețul plătit include toate taxele, fiind final.

Referitor la TVA-ul care trebuia determinat ca fiind inclus în preț și nu aplicat la prețul final, legiuitorul s-a pronunțat asupra modului de calcul al TVA în cazul în care prețul include și TVA prin Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și prin Decizia nr. 2/2011 a Comisiei fiscale centrale, publicată în M.O. nr. 278 din 20 aprilie 2011.

Petenta precizează că nu s-a ținut cont la stabilirea TVA de colectat de faptul că au **fost înstrăinate prin vânzare** apartamente care făceau **parte** din casa veche, **apartamente care sunt sit....e la mansarda casei vechi** și care se înscriu în prevederile art. 141 pct. 2 lit f din Codul fiscal fiind scutite de la plata TVA.

În ceea ce privește casa, petenta precizează că aceasta este ocupată din anul 2000 fiind declarată la Primărie pentru plata impozitelor și s-a întocmit un plan de situație de către Oficiul de Cadastru Suceava pe imobil, pe numele X. În anul 2007, înainte de începerea lucrărilor, s-a întocmit procesul-verbal de recepție al Casei vechi, iar Procesul verbal de recepție al extinderii și al mansardei este întocmit în luna februarie 2008.

De asemenea, contestatoarea susține că, așa cum rezulta și din memoriu justificativ pe baza căruia s-a obținut autorizația de construcție pentru extindere, aceasta clădire este independentă, separată, având pereți exteriori alipiți la rost cu clădirea veche și fundație separată, așa cum rezulta de fapt și din avizul proiectantului inițial cu nr. X/25.01.2007.

Contestatoarea susține că nu îi pot fi aplicate prevederile pct. 4 ale art. 141 Cod fiscal întrucât, conform raportului de evaluare anexat, valoarea de piață a construcției ulterior transformării, este sub pragul minim de 50% din valoarea de piață a construcției, astfel că nu se înscrie în ipoteza legală prevăzută de dispozițiile art. 141 pct. 4 Cod fiscal.

Petenta susține că, indiferent de modul de interpretare, costul transformărilor, așa cum rezulta din expertiza tehnică .... anexată, este de X RON reprezentând 38% din



valoarea de piață a construcției ulterior transformării (X RON conform raportului de evaluare întocmit).

Conform schițelor tehnice și a contractelor de vânzare - cumpărare care stabilesc zona de care aparțin aceste apartamente, rezulta următoarea situație:

TOTAL venituri din vânzări apartamente = X RON din care:

- Total vânzări apartamente din Casa Veche = X RON;
- Total vânzări Mansarda Casa Veche = X RON;
- Total vânzări din corp Extindere - X RON, din care vânzări din Extindere după data de 01.09.2008 = X RON.

Petenta susține că, la aceste contracte au făcut referire și organele de control când au determinat totalul sumei încasate din vânzările de apartamente, dar nu s-a făcut distincția în privința apartamentelor care sunt din clădirea veche și care sunt din clădirea nouă.

Având în vedere necesitatea realizării acestei distincții, față de dispozițiile legale, se desprind următoarele concluzii:

#### **A. Determinarea TVA de colectat:**

Veniturile obținute din vânzarea de apartamente din clădirea nouă-extindere se ridică la un total X lei, după cum urmează:

- Apartamentul nr. 7 vândut în data de 18.08.2008, sit..... la etaj 1 din clădirea nouă-extindere, cu venit realizat de X lei, aceasta vânzare neintrând în perioada în care organele fiscale au apreciat ca X devenise contribuabilul plătitor de TVA, respectiv începând cu data de 01.09.2008;
- Apartamentul nr.15 vândut în data de 17.09.2008, sit..... la etaj 2 din clădirea nouă-extindere, cu venit realizat de X lei;
- Apartamentul nr. 12 vândut în data de 24.12.2008, sit..... la parter din clădirea nouă-extindere, cu venit realizat de X lei;
- Apartamentul nr. 19 mansarda din clădirea nouă-extindere - nevândut la data realizării controlului.

Contestatoarea consideră că organele de control au determinat incorect TVA de colectat aplicând cota la suma încasată și nu prin aplicarea procedurii sutei mărite, așa cum prevede pct. 23 din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale art. 140 Cod fiscal, precum și Decizia C.C.F. nr.2 /2011.

Contestatoarea precizează că, întrucât organele de control au reținut ca a devenit contribuabil plătitor de TVA începând cu 01.09.2008, pentru apartamentul nr. 7 nu trebuia să se colecteze TVA, întrucât, la data de 18.08.2009 nu era plătitoare de TVA, rezultând astfel ca veniturile finale obținute din vânzarea clădirii noi-extindere, aferente perioadei 01.09.2008-31.12.2008 și supuse TVA, erau de **X lei, inclusiv TVA.**

De asemenea, se precizează că TVA de colectat, calculată cu procedul sutei mărite, conform prevederilor legale, este următorul: TVA de colectat aferent

apartamentelor corp clădire noua este de X lei, iar suma totală încasată este de X lei (X lei + X lei = X lei).

- **TVA colectată aferentă terenurilor vândute**

Contestatoarea susține că, în anul 2009, a efectuat 3 tranzacții cu terenuri supuse TVA, aceasta încasând un preț final total de X lei, TVA inclus (X lei + X lei = X lei).

TVA colectată datorată aferentă terenurilor vândute este de X lei. Prin urmare, total TVA de colectat = X lei + X lei = X lei.

- **Determinarea TVA-ului deductibil**

Contestatoarea susține că, dacă noua clădire alipită ar fi supusă TVA, conform Codului fiscal, pentru vânzările de după data de 1.09.2008, data de la care conform actelor organelor de control a devenit plătitoare de TVA, atunci ar avea și dreptul de deducere a TVA-ului, însă organele de control nu au determinat acest drept de deducere al TVA-ului înscris pe facturile fiscale, deși, potrivit legii, avea un asemenea drept. Totodată, din expertiza realizată rezultă în mod clar că facturile în discuție au fost aferente investițiilor pentru corp clădire noua-extindere, fiind astfel mai mult decât clar că se putea proceda la deducerea TVA-ului.

Referitor la acest drept, de a deduce TVA, contestatoarea precizează că, potrivit pct. 61 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, persoana respectivă are dreptul / obligația de ajustare a TVA, aferente: „*a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate în momentul trecerii la regimul normal de taxare; b) bunurilor de capital definite la art. 149 alin. (1) din Codul fiscal, aflate încă în folosință, în scopul desfășurării activității economice în momentul trecerii la regimul normal de taxă, cu condiția ca perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat.*”

Contestatoarea susține că, potrivit situației apartamentelor aflate în stoc la data de 01.09.2008, data de la care organele de control au considerat-o ca plătitoare de TVA, erau în stoc, nevândute, apartamente din clădirea nouă, după cum urmează:

- apartament nr. 15 (etaj 2 corp Extindere) finalizat 80%
- apartament nr. 6 (etaj 1 Casa Veche) finalizat 100%
- apartament nr. 21 (etaj 1 Casa Veche) finalizat 100%
- apartament nr. 12 (parter corp Extindere)) finalizat 60%
- apartament nr. 14 (etaj 2 Casa Veche) finalizat 100%
- apartament nr. 4 (parter Casa Veche) finalizat 100%
- apartament nr. 19 (mansarda corp Extindere)) finalizat 100%

- apartament nr.1 (subsol Casa Veche) finalizat 100%.

Contestatoarea susține că, potrivit anexei *Situație facturi*, reprezentând modul de alocare a facturilor pe Casa Veche și corp Extindere, avea dreptul la total TVA deductibil înscris pe facturi, de **X RON**, din care aferent Corp Extindere în suma de **X RON**. TVA-ul deductibil aferent apartamentelor vândute în regim de plătitor de TVA și care aparțin Corpului Extindere, respectiv ap. nr. **X** și ap. nr. **X**, este de **X RON**.

De asemenea, susține că TVA-ul deductibil s-a calculat ținând cont de faptul că cele 2 apartamente sunt în suprafața de **X mp** construiți, iar total extindere suprafață construită este de .....mp construiți, respectiv reprezintă 35,73% din total Extindere, procent pe care l-a l..... în considerare și la determinarea TVA-ului.

TVA-ul total al facturilor aferente Corpului Extindere este de **X RON**, iar TVA-ul deductibil aferent apartamentelor vândute (pentru care se poate considera că există obligația de colectare a TVA-ului) este de **X RON (X RON\*X%)**.

În susținerea contestației petenta aduce prevederile pct.62 alin.4 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizând totodată că, până în anul 2009, nu a existat nici un demers al ANAF pentru colectarea de TVA pentru tranzacțiile imobiliare și, în consecință, nu se poate aprecia că fiind legal un act administrativ fiscal prin care se pretinde TVA în temeiul aceluiași dispoziții legale.

Petenta precizează faptul că, regimul juridic al TVA este unul unitar, în conținutul său intrând nu numai obligații (de calcul, de reținere și de virare la bugetul de stat), dar și drepturi, printre care și dreptul de a deduce TVA aferentă operațiunilor prin care s-a obținut obiectul material al vânzărilor, ulterior calificate de către D.G.F.P. ca fiind operațiuni economice ce generează obligația de plată a TVA-ului. Or, în cazul său, D.G.F.P. a refuzat dreptul la deducerea TVA-ului plătit anterior. În acest sens, în practica Curții de Justiție a Comunității Europene s-a stat..... că este deductibil și TVA-ul plătit de subiectul fiscal, chiar înainte de îndeplinirea formalităților de înregistrare în scop de TVA.

În concluzia celor prezentate anterior, petenta considera că, în situația în care era obligată la plata TVA, acesta nu poate fi mai mare decât TVA-ul de plată rezultat din diminuarea TVA-ului colectat cu TVA-ul deductibil, respectiv suma de **X RON**, fapt pentru care solicită și recalcularea accesoriilor aferente.

Prin completarea adusă în susținerea contestației, înregistrată în cadrul D.G.F.P. Suceava sub nr. **X** din 20.09.2012, persoana fizică **X** susține că, prin extinderea și modernizarea clădirii existente, nu s-a schimbat natura, structura sau destinația imobilului, fiind vorba de modernizare și extindere locuință existentă încă din anul 2000, așa cum rezultă din Avizul Proiectantului inițial nr. **X/25.01.2007**.

Referitor la avizul proiectantului inițial, contestatoarea susține că a solicitat precizări profesionale societății care a întocmit documentația inițială, privind structura de rezistență a clădirii, comunicată cu adresa nr. **X/07.08.2012**.

Petenta precizează că, pentru modificările făcute la clădirea existentă, nu a fost necesară modificarea structurii de rezistență existentă, denumirea investiției fiind de extindere, modernizare și refuncționalizare locuință existentă așa cum rezultă din autorizația de construcție din anul 2007.

Contestatoarea precizează că, extinderea locuinței existente a fost recepționată în anul 2008, așa cum rezultă din procesul verbal de recepție din luna februarie 2008, anexat la contestația depusă inițial, dar facturile de utilități au existat și înainte de dezmembrările efect.....e, pe baza contractelor încheiate încă din anul 2000 cu furnizorii de utilități.

În ceea ce privește clădirea existentă, petenta precizează că aceasta a fost ocupată personal în anul 2000, prezentând în acest sens adeverința privind contractele de furnizare a energiei electrice și gaze naturale încheiate pe numele tatălui său X.

Contestatoarea susține, de asemenea, că imobilul a fost dobândit prin contract de vânzare cumpărare din data de 28.03.2000, încheiat cu părinții săi X și X, aceștia cumpărând terenul în suprafață de 480 mp prin contract de vânzare cumpărare din data de 21.11.X și fundația cu regim de înălțime subsol prin contract de vânzare cumpărare din data de 25.03.X8.

De asemenea, contestatoarea precizează că autorizația de construcție emisă în 09.10.X6 pe numele vânzătorilor X și X a fost utilizată pentru finalizarea construcției începute de vânzători, conform adresei emise de .....Suceava nr. X/27.03.2000.

În susținerea contestației petenta precizează că, continuitatea utilizării clădirii din anul 2000 în scop personal, este dovedită și de copii ale facturilor de energie electrică pentru perioada 2006 – 2008, Contract nr. X încheiat în data de 31.03.2000.

Referitor la extinderea clădirii, contestatoarea precizează că aceasta a fost ocupată tot în scop personal, începând cu anul 2008.

Contestatoarea precizează că, pentru susținerea financiară necesară lucrărilor la finisajele interioare ale apartamentelor a decis vânzarea unei părți din extinderea făcută în scop personal, respectiv suprafața de 96,44 mp din suprafața totală a Corpului Extindere de .....mp, în septembrie 2008, iar pentru finalizarea lucrărilor de amenajare a subsolului fiind nevoită să vândă o suprafață de 66,89 mp în decembrie 2008, reprezentând 14% din suprafața Corp Extindere.

Din suprafața totală a Corpului Extindere, 66% a rămas în utilizarea familiei în scopuri personale.

Petenta susține că, având în vedere faptul că extinderea clădirii existente a fost construită și ocupată în scop personal în anul 2008, vânzarea a 34% din extindere nu a fost efect.....ă în scop comercial ci pentru acoperirea cheltuielilor de finisaje la apartamentele personale și subsol neintrând în sfera de aplicare a TVA-ului pentru tranzacții imobiliare.

Referitor la vânzarea de terenuri din anul 2009, contestatoarea precizează următoarele:

-terenul în suprafață de 44 mp vândut către vecinii săi X și X în cote egale de  $\frac{1}{2}$  pentru suma de X RON, are drept utilizare *cale de acces*, iar terenul vândut în data de 03.02.2009 pentru suma de X RON reprezintă *parte din calea de acces*;

-terenul vândut către X în data de 03.02.2009 pentru suma de X RON reprezintă parte din calea de acces;

-terenul în suprafață de 17 mp vândut către X în data de 19.06.2009 reprezintă loc de parcare;

De asemenea, precizează că terenul a fost dobândit astfel:

- 480 mp prin contract de vânzare cumpărare încheiat în data de 28.03.2000;
- 87 mp prin contract de vânzare cumpărare încheiat în data de 29.06.2006 cu X SRL pentru lărgirea căii de acces;
- 187 mp prin contract de vânzare cumpărare încheiat în data de 16.03.2007 cu X, utilizat ca și cale de acces;

Urmare celor precizate anterior, contestatoarea susține că suprafețele de teren vândute în anul 2009 nu sunt terenuri construibile și nu intră în sfera de aplicare a TVA – ului pentru tranzacții imobiliare, fiind scutite conf. art. 141 pct. 2 lit. f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

**II. Prin Decizia de impunere 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 nr. X din 13.07.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X din 13.07.2012, întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, s-au stabilit în sarcina contestatoarei creanțe fiscale în sumă totală de X lei, reprezentând TVA în sumă de X lei, dobânzi în sumă de X lei și penalități în sumă de X lei, aferente TVA.**

În urma studierii documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, constând din informații de la unitățile fiscale teritoriale, adresele birourilor notariale care au emis Declarația 208, contracte de vânzare cumpărare pentru anii 2006–2011, precum și declarațiile contribuabilului, au rezultat următoarele constatări referitoare la tranzacțiile imobiliare realizate de **persoana fizică X:**

### **1. pentru anul 2008 – 8 tranzacții imobiliare după cum urmează:**

- 1 tranzacție cu apartamentul nr. 2, sit..... în mun. Suceava, strada X, nr. X, sc. A, parter, jud. Suceava, identic cu parcela X, înscris în CF-colectiva nr. X ..... Suceava, dobândit în baza autorizației de construire nr.X/09.10.X6, eliberata de .....Suceava, a adresei nr.X, eliberata de .....Suceava, a contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.X de Biroul Notarial Public X din Suceava, contractului de vânzare - cumpărare nr.X/16.03.2007, a actelor de dezmembrare autentificate sub nr.X/2007 și nr.X de Biroul Notarial Public X din Suceava, a actelor de comasare autentificate sub nr.X și sub nr.8/14.01.2008 de Biroul Notarial Public X din Suceava, înstrăinat cu suma de X Euro, echivalentul a X lei, în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X, autentificat de Biroul Notarial Public X din Suceava.

- 1 tranzacție cu apartamentul nr. 13, sit..... în mun. Suceava, strada X, nr. X, sc. A, etajul II, jud. Suceava, identic cu parcela X, înscris în CF- colectiva nr. X ..... Suceava, dobândit în baza autorizației de construire nr.X, eliberata de .....Suceava, a adresei nr.X,



eliberata de .....Suceava a contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.X de Biroul Notarial Public X din Suceava, înstrăinat cu suma de X Euro, echivalentul a X lei, în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X.

- 1 tranzacție cu apartamentul nr. 7, sit..... în mun. Suceava, strada X, nr. X, sc. A, etajul I, jud. Suceava, identic cu parcela X, înscris în CF- colectiva nr. X ..... Suceava, dobândit in baza autorizatiei de construire nr.X, eliberata de ..... Suceava, a adresei nr.X, eliberata de ..... Suceava, a contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.X de Biroul Notarial Public X din Suceava, contractului de vanzare - cumpărare autentificat sub nr.X de Biroul Notarial Public X din Suceava, a actelor de dezmembrare autentificate sub nr.X si sub nr.X de Biroul Notarial Public X din Suceava, a actelor de comasare autentificate sub nr.X si sub nr.X de Biroul Notarial Public X din Suceava, a autorizatiei de construire nr.X/03.04.2007 eliberata de ..... Suceava si a procesului verbal nr.1/01.02.2008 încheiat de ..... Suceava, înstrăinat cu suma de X lei, în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X, autentificat de Biroul Notarial Public X din Suceava.

- 1 tranzacție cu apartamentul nr. X, sit..... în mun. Suceava, strada X, nr. X, sc. A, etajul X, jud. Suceava, identic cu parcela X, înscris în CF-colectiva nr. X ..... Suceava, dobândit in baza autorizației de construire nr.X, eliberata de ..... Suceava, a adresei nr.X eliberata de ..... Suceava a contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.X de Biroul Notarial Public X din Suceava, a contractului de vanzare - cumpărare autentificat sub nr.X de Biroul Notarial Public X din Suceava, a actelor de dezmembrare autentificate sub. nr.X si sub nr.X/06.06.2007 de Biroul Notarial Public X din Suceava, a actelor de comasare autentificate sub nr.X si sub nr.X/14.01.2008 de Biroul Notarial Public X din Suceava, a autorizației de construire nr. X/03.04.2007 eliberata de ..... Suceava si a procesului verbal nr.X/01.02.2008 incheiat de ..... Suceava, înstrăinat cu suma de X Euro, echivalentul a X lei, în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X/29.08.2008, autentificat de Biroul Notarial Public X din Suceava.

- 1 tranzacție cu apartamentul nr. X, sit..... în mun. Suceava, strada X, nr. X, sc. A, etajul X, jud. Suceava, identic cu parcela X, înscris în CF-colectiva nr. X ..... Suceava, dobândit in baza autorizației de construire nr.X/09.10.X6, eliberata de ..... Suceava, a adresei nr.X eliberata de ..... Suceava, a contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.X de Biroul Notarial Public X din Suceava, a contractului de vânzare - cumpărare autentificat sub nr.X de Biroul Notarial Public X din Suceava, a actelor de dezmembrare autentificate sub. nr.X si sub nr.X de Biroul Notarial Public X din Suceava, a actelor de comasare autentificate sub nr.X si sub nr.X/14.01.2008 de Biroul Notarial Public X din Suceava, a autorizatiei de construire nr.X/03.04.2007 eliberata de ..... Suceava si a procesului verbal nr.X/01.02.2008 incheiat de ..... Suceava, înstrăinat cu suma de X Euro, echivalentul a X lei, în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X, autentificat de Biroul Notarial Public X din Suceava.

- 1 tranzacție cu apartamentul nr. X, sit..... în mun. Suceava, strada X, nr. X, sc. A, etajul 1, jud. Suceava, identic cu parcela X, înscris în CF-colectivă nr. X ..... Suceava, dobândit in baza autorizatiei de construire nr.X/09.10.X6, eliberata de ..... Suceava a

adresei nr.X/27.03.2000, eliberata de .....Suceava a contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.X/28.03.2000 de Biroul Notarial Public X din Suceava, a contractului de vanzare - cumpărare autentificat sub nr.X/16.03.2007 de Biroul Notarial Public X, a actelor de dezmembrare autentificate sub. nr.X/2007 si sub nr.1227/06.06.2007 de Biroul Notarial Public X din Suceava, a actelor de comasare autentificate sub nr.X si sub nr.X/14.01.2008 de Biroul Notarial Public X din Suceava, a autorizatiei de construire nr.X/03.04.2007 eliberata de ..... Suceava si a procesului verbal nr.X/01.02.2008 incheiat de ..... Suceava, a autorizatiei de construire nr.X/15.08.2008, eliberata de ..... Suceava, a actului de dezmembrare autentificat sub nr.X/10.10.2008 de Biroul Notarial Public X din Suceava, înstrăinat cu suma de X Euro, echivalentul a X lei, în baza contractului de vânzare cumpărare nr.X/10.10.2008, autentificat de Biroul Notarial Public X din Suceava.

- 1 tranzacție cu apartamentul nr. X, sit..... în mun. Suceava, strada X, nr. X, sc. A, etajul 1, jud. Suceava, identic cu parcela X, înscris în CF-individuala nr. X ..... Suceava, dobândit in baza autorizatiei de construire nr.X/09.10.X6, eliberata de ..... Suceava a adresei nr.X/27.03.2000, eliberata de .....Suceava a contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.X/28.03.2000 de Biroul Notarial Public X din Suceava, contractului de vanzare - cumpărare autentificat sub nr.X/16.03.2007 de Biroul Notarial Public X, a actelor de dezmembrare autentificate sub. Nr. X/2007 si sub nr.X/06.06.2007 de Biroul Notarial Public X din Suceava, a actelor de comasare autentificate sub nr.X/06.06.2007 si sub nr.X/14.01.2008 de Biroul Notarial Public Mihai Curca din Suceava, a autorizatiei de construire nr.X/03.04.2007 eliberata de ..... Suceava si a procesului verbal nr.X/01.02.2008 incheiat de ..... Suceava, a autorizatiei de construire nr.X/15.08.2008, eliberata de ..... Suceava a actului de dezmembrare autentificat sub nr.X/10.10.2008 de Biroul Notarial Public X din Suceava, înstrăinat cu suma de X Euro, echivalentul a X lei, în baza contractului de vânzare cumpărare nr.X/05.11.2008, autentificat de Biroul Notarial Public X din Suceava.

-1 tranzacție cu apartamentul nr. X, sit..... în mun. Suceava, strada X, nr. X, sc. A, parter, jud. Suceava, identic cu parcela X, înscris în CF - individuala nr. X, a comunei cadastrale Suceava, dobândit in baza autorizatiei de construire nr.X/03.04.2007, eliberata de ..... Suceava a procesului verbal nr.1/01.02.2008 incheiat de ..... Suceava a contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.X/28.03.2000 de Biroul Notarial Public X din Suceava, contractului de vanzare - cumpărare autentificat sub nr.X/16.03.2007 de Biroul Notarial Public X, a actelor de dezmembrare autentificate sub. Nr.X/2007 si sub nr.X/06.06.2007 de Biroul Notarial Public X din Suceava, a actelor de comasare autentificate sub nr.X si sub nr.X/14.01.2008 de Biroul Notarial Public X din Suceava, înstrăinat cu suma de X Euro, echivalentul a X lei, în baza contractului de vânzare cumpărare nr.X/24.12.2008, autentificat de Biroul Notarial Public X din Suceava.

### **pentru anul 2009 - 3 tranzacții imobiliare după cum urmează:**

- 1 tranzacție cu 15 mp teren, sit..... in Suceava, strada X, nr. X, identic cu imobilul cu număr cadastral X, înscris in cartea funciara nr.X a comunei cadastrale Suceava, dobândit in baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.X/28.03.2000 de

Biroul Notarial Public X din Suceava, a actului de dezmembrare autentificat sub nr.X de Biroul Notarial Public X din Suceava, înstrăinat cu suma de X lei în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X/03.02.2009;

- 1 tranzacție cu 44 mp teren, sit..... in Suceava, strada X, nr. X, identic cu imobilul cu număr cadastral X, înscris in cartea funciara nr.X a comunei cadastrale Suceava, dobândit in baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.X/28.03.2000 de Biroul Notarial Public X din Suceava, a actului de dezmembrare autentificat sub nr.X/03.02.2009 de Biroul Notarial Public X din Suceava, înstrăinat cu suma de X lei, în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X/03.02.2009;

- 1 tranzacție cu 15 mp teren, sit..... in Suceava, strada X, nr. X, identic cu imobilul cu numar cadastral X, inscrist in cartea funciara nr.X a comunei cadastrale Suceava, dobândit in baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.X/28.03.2000 de Biroul Notarial Public X din Suceava înstrăinat cu suma de X Euro, echivalentul a X lei, în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X/19.06.2009;

### **pentru anul 2010 – 1 tranzacție**

- 1 tranzacție cu apartamentul nr. 14, sit..... în mun. Suceava, strada X, nr. X, sc. A, etajul 2, jud. Suceava, identic cu parcela X, înscris în CF - individuala nr. X, a comunei cadastrale Suceava, dobândit in baza autorizatiei de construire nr.X/09.10.X6, eliberata de ..... Suceava, a procesului verbal nr.X/01.02.2008 încheiat de ..... Suceava a contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.X/28.03.2000 de Biroul Notarial Public X din Suceava, in baza autorizatiei de construire nr.X/09.10.X6 eliberata de ..... Suceava si al procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.X/01.02.2008,a contractului de vanzare - cumpărare autentificat sub nr.X/24.12.2008 de Biroul Notarial Public X, si a Conventiei de Revocare Conventionala a contractului de vanzare - cumpărare autentificat sub nr.X/24.12.2008 de Biroul Notarial Public X conventie aut. sub nr. X/20.08.2009 a Biroul Notarial Public X înstrăinat cu suma de X lei, în baza contractului de vânzare cumpărare nr.X/07.01.2010, autentificat de Biroul Notarial Public X din Suceava.

Cu privire la tranzacțiile descrise mai sus, punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală este acela că, persoana fizică X desfășoară activitate economică continuă, realizând venituri începând cu 14.05.2008, când înstrăinează apartamentul nr. 2, sit..... în mun. Suceava, strada X, nr. X, sc. A, parter, jud. Suceava, identic cu parcela X, înscris în CF- colectiva nr. X ..... Suceava, dobândit in baza autorizatiei de construire nr.X/09.10.X6, eliberata de ..... Suceava, a adresei nr.X/27.03.2000, eliberata de ..... Suceava, a contractului de vânzare-cumparare autentificat sub nr.X/28.03.2000 de Biroul Notarial Public X din Suceava, contractului de vânzare - cumpărare nr.X/16.03.2007, a actelor de dezmembrare autentificate sub nr.X/2007 si nr.X/06.06.2007 de Biroul Notarial Public X din Suceava, a actelor de comasare autentificate sub nr.X/06.06.2007 si sub nr.X/14.01.2008 de Biroul Notarial Public X din Suceava, înstrăinat cu suma de X Euro, echivalentul a X lei, în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X/14.05.2008, autentificat de Biroul Notarial Public X din Suceava.

Organele de inspecție precizează faptul că, la data de 25.07.2008, a fost depășit pragul de 35.000 euro, reglementat de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 152, alin. 1, prin înstrăinarea imobilului constând din vânzarea apartamentului nr. 13, sit..... în mun. Suceava, strada X, nr. X, sc. A, etajul II, jud. Suceava, identic cu parcela X, înscris în CF- colectiva nr. X ..... Suceava, dobândit în baza autorizației de construire nr.X, eliberata de .....Suceava a adresei nr.X/27.03.2000, eliberata de .....Suceava, a contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.X/28.03.2000 de Biroul Notarial Public X din Suceava, înstrăinat cu suma de X Euro, echivalentul a X lei, în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X.

Organele de inspecție precizează faptul că, din analiza documentelor supuse controlului, reiese faptul că imobilele tranzacționate au fost dobândite în baza contractelor de vânzare – cumpărare și autorizațiilor de construcție, au fost destinate vânzării, la data vânzării întruneau calitatea de construcție nouă, contribuabilul desfășurând astfel o activitate economica din care a obținut venituri cu caracter de continuitate.

Din verificările efect.....e, se constată faptul că plafonul de scutire la plata TVA, reglementat de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 152, alin. 1, a fost depășit la data de, 25.07.2008, prin înstrăinarea imobilului constând din vânzarea apartamentului nr. 13, sit..... în mun. Suceava, strada X, nr. X, sc. A, etajul II, jud. Suceava, identic cu parcela X, înscris în CF- colectiva nr. X ..... Suceava, dobândit în baza autorizației de construire nr.X/09.10.X6, eliberata de .....Suceava a adresei nr.X/27.03.2000, eliberata de .....Suceava, a contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.X/28.03.2000 de Biroul Notarial Public X din Suceava, înstrăinat cu suma de X Euro, echivalentul a X lei, în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X.

Ca urmare a depășirii plafonului de scutire, organele de inspecție precizează faptul că persoana fizica X, avea obligatia sa solicite înregistrarea în baza de date a platitorilor de TVA, pana pe data de 10.08.2008, urmand ca din data de 01.09.2008 sa devina platitoare de TVA.

Întrucât contribuabilul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscala au procedat la înregistrarea acestuia în baza de date a plătitorilor de TVA din oficiu.

Se reține aspectul că, valoarea totală a tranzacțiilor efect.....e după data de 01.09.2008 este în sumă de **X lei**, prin însumarea veniturilor realizate în urma tranzacției imobiliare efect.....e.

Organele de inspecție precizează că, pentru tranzacțiile efect.....e în perioada 01.01.2008– 31.12.2011, constând din vânzări de imobile ce nu sunt scutite de T.V.A, s-a stabilit o baza impozabila în suma de **X lei** cu un T.V.A aferent în suma de **X lei**, calculat prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei impozabile.

Pentru taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar în sumă de **X lei**, s-au calculat dobânzi în sumă de **X lei**, pentru perioada 28.10.2008-12.07.2012, și penalități în sumă de **X lei**.

**III. Referitor la suma totală de X lei, din care X lei reprezentând TVA, X lei dobânzi aferente TVA și X lei penalități de întârziere aferente TVA, cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare competent se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii în sarcina contestatoarei a acestor creanțe suplimentare, în condițiile în care organele de control nu au analizat dacă veniturile realizate de contestatoare din tranzacțiile imobiliare efect.....e în perioada 31.12.2008 – 31.12.2010 sunt realizate ca urmare a desfășurării de activități economice ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată sau sunt realizate din vânzarea locuințelor proprietate personală ori a altor bunuri care sunt folosite de către aceasta pentru scopuri personale ce nu provin din activități economice cu caracter de continuitate.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în perioada 31.12.2008 – 31.12.2010, persoana fizică **X**, a efect..... un număr de **12** tranzacții imobiliare, din care în anul 2008 – **8 tranzacții**, în anul 2009 – **3 tranzacții**, iar în anul 2010 – **1** tranzacție.

Din verificările efect.....e, se constată faptul că plafonul de scutire la plata TVA, reglementat de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 152, alin. 1, a fost depășit la data de, 25.07.2008, prin înstrăinarea imobilului constând din vânzarea apartamentului nr. X, sit..... în mun. Suceava, strada X, nr. X, sc. X, etajul II, jud. Suceava, identic cu parcela x, înscris în CF- colectiva nr. X ..... Suceava, dobândit în baza Autorizației de construire nr.X, eliberată de .....Suceava a adresei nr.X, eliberată de .....Suceava, a contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.X de Biroul Notarial Public X din Suceava, înstrăinat cu suma de X Euro, echivalentul a X lei, în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X.

Ca urmare a depășirii plafonului de scutire menționat mai sus, organele de inspecție au stabilit că persoana fizică X, avea obligația să solicite înregistrarea în baza de date a platitorilor de TVA, până pe data de 10.08.2008, urmând ca din data de 01.09.2008 să devină platitoare de TVA.

Întrucât contribuabilul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la înregistrarea acestuia în baza de date a plătitorilor de TVA din oficiu.

S-a stabilit că valoarea totală a tranzacțiilor efect.....e după data de 01.09.2008 este în sumă de **X lei**, prin însumarea veniturilor realizate în urma tranzacției imobiliare efect.....e.



Pentru tranzacțiile efect....e în perioada 01.01.2008– 31.12.2011, constând din vânzări de imobile, s-a stabilit o baza impozabilă în suma de **X lei** cu T.V.A aferentă în suma de **X lei**, calculată prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei impozabile.

Contestatoarea susține că, în perioada de referință, nu era persoana impozabilă din perspectiva taxei pe valoare adăugată, prin raportare la prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, deoarece tranzacțiile imobiliare efect....e au avut ca obiect exclusiv imobile aflate în patrimoniul personal al său, acționând astfel ca și persoana fizică.

De asemenea, susține că vânzarea bunurilor imobile nu poate fi considerată o activitate economică cu caracter de continuitate deoarece nu a avut calitatea de comerciant, nefiind înscrisă în Registrul Comerțului și neefectuând prin urmare fapte subiective de comerț.

**În drept**, în speță sunt aplicabile:

- prevederile art. 126 alin. 1, lit. a, b, și c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal în forma aplicabilă în perioada verificată, unde se precizează că:

#### **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, efect....e 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);

Rezultă că intră în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plată pe teritoriul României, în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum este definită la art. 127 alin. 1, iar livrarea bunurilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. 2.

- Prevederile art. 127 alin. 1 și 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada verificată, stipulează:

#### **„Art. 127**

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

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

La art. 125<sup>1</sup> pct. 18-21 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

„ART. 125<sup>1</sup>

Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

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;”

Astfel, din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul titlului VI privind taxa pe valoare adăugată, în condițiile în 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”.

Conform art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, „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.”

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

Prin contestația formulată contestatoarea susține că imobilele vândute făceau parte din patrimoniul personal fiind astfel scutite de TVA.

Din documentele existente la dosarul, reiese faptul că, în perioada **01.09.2008-31.12.2008**, persoana fizică X a tranzacționat un număr de **4 imobile** din care **2 apartamente** fac parte din imobilul - Casă veche din str. X nr. X, **2 imobile** din Corp

extindere clădire, str. X nr. 5 și 3 tranzacții efect....e în anul 2009, pentru cota parte din terenul construibil, proprietatea sa, din str. X nr. X.

Din **Contractul de vânzare cumpărare nr. X din 28 martie 2000**, rezultă că numiții X și X **vând persoanei fizice X**, imobilul constând din suprafață de **480 mp teren curte, împreună cu o casă de locuit cu parter și etaj, neterminată, nelocuibilă, sit.... în Suceava, str. X nr. X, județul Suceava**, identic cu parcela nr. X clădire, înscrisă în cartea funciară nr. X a comunei cadastrale Suceava, dobândit în felul următor: terenul și fundația prin cumpărare conform Contractelor de vânzare cumpărare autentificate sub nr. X din 21.11.X și sub nr. X din 25.03.X de Biroul Notarului Public X Suceava, restul construcțiilor fiind edificate conform autorizației de construire nr. X din 09.10.X6 și adresei nr. X din 27.03.2000 eliberate de .....Suceava.

Contestatoarea susține că imobilul a fost dobândit prin contract de vânzare cumpărare din data de 28.03.2000, încheiat cu părinții săi X și X, aceștia din urmă cumpărând terenul în suprafață de ... mp prin contract de vânzare cumpărare din data de 21.11.X și fundația cu regim de înălțime subsol prin contract de vânzare cumpărare din data de 25.03.X.

De asemenea, contestatoarea precizează că, continuitatea utilizării clădirii din anul 2000 în scop personal, este dovedită și de copii ale facturilor de energie electrică pentru perioada 2006 – 2008.

Din Contractul de furnizare a energiei electrice nr. X din 10.02.2009, precum și din contractele de furnizare reglementată a gazelor naturale, anexate la dosarul cauzei, încheiate cu E. ON Moldova S.A. reiese faptul că pentru **imobilul din Str. X, nr. X**, contractant este **persoana fizică X**.

Prin adeverința nr. X din 06.08.2012 emisă de Municipiul Suceava, se face precizarea că „ *Se adeverește prin prezenta că doamna X, domiciliată în municipiul Suceava, str. X, nr. X, ap.4, figurează înregistrată în evidențele fiscale cu un imobil-locuință și o parcelă de teren în suprafață de ... mp, sit....e la adresa de domiciliu, începând cu data de 28.03.2000, în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X din 28.03.2000, pentru care impozitul pe clădiri și pe teren este achitat la zi.*”

Prin Autorizația de construire nr. X din 03.04.2007, emisă pe numele X, anexată la dosarul cauzei, au fost autorizate lucrări de *extindere, modernizare și refuncționalizare locuință existentă* pentru imobilului din str. X, nr. X.

Referitor la extinderea și modernizarea clădirii, contestatoarea precizează că aceasta a fost ocupată în scop personal în anul 2000, iar Corpul de clădire extindere începând cu anul 2008, precizând că pentru susținerea financiară necesară lucrărilor la finisajele interioare ale apartamentelor a decis vânzarea unei părți din extinderea făcută în scop personal, respectiv suprafața de 96,44 mp din suprafața totală a Corpului Extindere de .....mp, iar pentru finalizarea lucrărilor de amenajare a subsolului a fost nevoită să vândă

o suprafață de 66,89 mp în decembrie 2008, reprezentând 14% din suprafață Corp extindere.

De asemenea, contestatoarea precizează faptul că, din suprafața totală a Corpului Extindere, 66% a rămas în utilizarea familiei în scopuri personale.

Petenta susține că, având în vedere faptul că extinderea clădirii existente a fost construită și ocupată în scop personal în anul 2008, vânzarea a 34% din extindere nu a fost efect....ă în scop comercial, ci pentru acoperirea cheltuielilor de finisaje la apartamentele personale și subsol fapt pentru care nu intră în sfera de aplicare a TVA-ului pentru tranzacții imobiliare efect.....e.

Pct. 3 alin. 1 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art. 127 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, prevede că: „(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.**”

Conform textului de lege enunțat, 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.

Având în vedere cele precizate, se rețin următoarele:

- în anul 2000, conform Contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X din 28 martie 2000, persoana fizică X intră în posesia imobilului sit..... în strada X nr. X compus din suprafața de 480 mp teren curte, împreună cu o casă de locuit cu parter și etaj;

- în dovedirea continuării utilizării imobilului din anul 2000 în scop personal, petenta depune copii ale facturilor de utilități casnice pentru perioada 2000-2008;

- din Autorizația de construire nr. X din 03.04.2007, reiese faptul că asupra imobilului respectiv au avut loc lucrări de *extindere, modernizare și refuncționalizare.*

În urma finalizării acestor lucrări, așa cum rezultă din Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 01 din 01.02.2008, aflat în copie la dosarul cauzei, petenta a vândut un număr de **12 imobile** reprezentând **9 apartamente** care făceau parte atât din clădirea veche supusă lucrărilor de modernizare cât și din Corp clădire extindere, dar și **3** tranzacții cu imobile reprezentând **terenuri.**

Prin actul de control întocmit, organele de inspecție fac precizarea că: „imobilele tranzacționate au fost dobândite în baza contractelor de vânzare cumpărare, autorizației de construcție, au fost destinate vânzării, la data vânzării întruneau calitatea de construcție nouă, contribuabilul desfășurând astfel o activitate economică din care a obținut venituri cu caracter de continuitate.”

De asemenea, se face precizarea că, „Totalul TVA stabilit este în sumă de X lei, prin aplicarea cotei de 19% asupra volumului mai sus-menționat deoarece din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că sus-numita a desfășurat o activitate economică având caracter de continuitate, devenind astfel persoană impozabilă, nefiind folosite în interes personal.”

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală se limitează la a preciza că imobilele nu au fost folosite în interes personal, însă nu aduc argumente care să demonstreze cele susținute, și anume faptul că respectivele imobile nu au fost folosite de contestatoare în scopul său personal și al familiei sale.

Petenta precizează că imobilul a fost folosit în interes personal aducând în dovedirea susținerilor sale copii după Contractul de vânzare cumpărare prin care a intrat în posesia imobilului precum și după facturile de utilități emise pe numele său pentru imobilul respectiv.

Organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă tranzacțiile efect....e provin din activități economice cu caracter de continuitate și dacă petenta a devenit astfel persoană impozabilă, având în vedere faptul că, persoana fizică nu se consideră că realizează activități economice când obține venituri din vânzarea bunurilor proprietate personală.

Referitor la terenurile tranzacționate, contestatoarea susține că acestea au fost vândute pentru a fi folosite drept cale de acces și loc de parcare (întrucât sunt sub 50 mp și nu permit efectuarea unei lucrări) fapt pentru care nu sunt terenuri construibile și nu intră în sfera de aplicare a TVA, fiind scutite conf. art. 141 pct. 2 lit. f din Legea 571/2003, privind Codul fiscal.

La **art. 141 lit. f** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

#### **ART. 141**

„[...]”

**(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: [...]**

**f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. 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;”**



Referitor la prevederile acestui articol, dispozițiile **pct. 37 alin. (5) și (5)** din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate de **Hotărârea Guvernului nr. 44/2004**, cu modificările și completările ulterioare, prevăd următoarele:

**„(5) Excepția prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal se aplică numai în cazul persoanelor care devin impozabile în sensul art. 127 din Codul fiscal pentru livrarea de construcții noi, de părți ale acestora sau de terenuri construibile.”**

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

Conform textului de lege este scutită de taxă pe valoare 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.

De asemenea, conform textului de lege, teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare.

Prin actul de control întocmit, organele de inspecție fac precizarea că *terenurile tranzacționate nu sunt scutite de TVA*, dar nu precizează dacă aceste terenuri sunt amenajate sau neamenajate sau dacă pe aceste suprafețe se pot executa construcții pentru a putea astfel intra în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată.

**Referitor la susținerile contestatorului conform cărora în mod netemeinic și nelegal taxa pe valoare adăugată a fost adăugată la preț și nu inclusă în prețul contractului.**

**În fapt**, organele de inspecție precizează că, persoana fizică X a depășit plafonul de scutire la data de 25.07.2008, devenind astfel plătitoare de TVA începând data de cu 01.09.2008.

Organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de **X lei**, aferentă tranzacțiilor efect....e în perioada **01.01.2008-31.12.2010** în sumă de **X lei**, la nivelul taxei pe care contribuabilul ar fi trebuit să o colecteze pentru perioada respectivă, prin aplicarea cotei de TVA de 19% asupra bazei impozabile în sumă de **X lei**, reprezentând contravaloarea bunurilor prevăzută în contractele de vânzare cumpărare.

**În drept**, referitor la stabilirea bazei de impunere pentru taxa pe valoare adăugată, sunt incidente prevederile **art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003**

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă pentru perioada verificată, unde se prevede 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;”**

Din textul de lege menționat se reține că, pentru livrările de bunuri, baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor.

Conform **art. 140 alin. (1) și alin. 2<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările aplicabile pentru perioada verificată,

**„(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”**

Referitor la aplicarea acestor prevederi, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la **pct. 23** prevăd următoarele:

**„23. (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.**

**(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $19 \times 100/119$  în cazul cotei standard și  $9 \times 100/109$  sau  $5 \times 100/105$  în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”**

Conform **art. 137 alin. (2)** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă pentru perioada verificată:

**„(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:**

**a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;”.**

Din textele de lege menționate se reține că taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare, care cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor, inclusiv impozitele și taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată.

Conform Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1873 din 12 aprilie 2011 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011 **„în interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din**

titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau
2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA.

b) prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării.”

Conform prevederilor menționate, în situația în care în contractele de vânzare cumpărare părțile nu au convenit nimic, cu privire la TVA, atunci cota se aplică la prețul de livrare.

Întrucât organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea de TVA aferentă tranzacțiilor imobiliare desfășurate în perioada anilor 01.01.2008 –31.12. 2010, dar fără a demonstra că imobilele tranzacționate au fost folosite în scop personal, precum și dacă aceste tranzacții au caracter de continuitate și pe cale de consecință dacă persoana fizică X a devenit persoană impozabilă cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, (având în vedere faptul că persoana fizică nu se consideră că realizează activități economice când obține venituri din vânzarea bunurilor proprietate personală), **se va desființa Decizia de impunere nr. X din 13.07.2012, privind taxa pe valoare adăugată în sumă de X lei și accesoriile aferente în sumă de X lei**, urmând ca organele de inspecție, prin altă echipă, să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea tranzacțiilor efect....e de contestatoare, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

**În drept**, se face aplicarea prevederilor **art. 216 alin. (3)** „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit căror:

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

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

**„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”** și prevederile pct. 11.6 și 11.7 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**„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.”**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 216 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

## **D E C I D E:**

**1. Desființarea** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual sau într-o formă de asociere nr. X din 13.07.2012, privind suma de **X lei**, reprezentând:

- **X lei TVA;**
- **X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;**
- **X lei penalități de întârziere aferente TVA**, urmând ca printr-o altă

echipă să se procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă și să emită un nou act administrativ fiscal, având în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Punerea în executare a prezentei decizii, pentru sumele pentru care s-a dispus desființarea, va fi efect.....ă în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de

către o altă echipă decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

**Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.**

**DIRECTOR EXECUTIV**

**X**