



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Brăila



Str. Delfinului Nr.1, Brăila
Tel: +0239619900,
Fax: +0239619992
e-mail:
admin.brbrjudx01.br@mfinante.ro

DECIZIA Nr. 410

din data de 2010

privind soluționarea contestației formulate de X,
înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr._/2010

Ministerul Finanțelor Publice, Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice Județul Brăila a fost sesizată de D.G.F.P. Județul Brăila, Activitatea de Inspecție Fiscală - Biroul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, prin adresa nr._/2010, înregistrată sub nr._/2010, asupra contestației formulate de X împotriva Deciziei de impunere nr._/2010 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, emisă de D.G.F.P. Județul Brăila - Activitatea de Inspecție Fiscală.

X, CNP nr._, cu domiciliul în Brăila, __, a semnat, în original, contestația.

Obiectul contestației privește solicitarea persoanei fizice de anulare a Deciziei de impunere nr._/2010 și exonerarea de la plata sumei totale de _ lei, din care: _ lei, cu titlu de T.V.A. și _ lei, reprezentând accesorii aferente T.V.A., stabilită prin actul administrativ fiscal atacat.

Analizând termenul de depunere a contestației, D.G.F.P. Județul Brăila constată că Decizia de impunere nr._/2010 a fost comunicată d-lui X cu adresa nr._/2010, prin poștă, cu scrisoarea recomandată nr._, confirmată de primire în data de **2010**, iar contestația a fost depusă la D.G.F.P. Județul Brăila – Activitatea de Inspecție Fiscală în data de **2010**, sub nr._.

Astfel, conform prevederilor art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, contestația a fost depusă în termenul legal.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile procedurale prevăzute de art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Județul Brăila este investită să soluționeze contestația pe fond.

I. Prin **contestație**, dl. X a menționat că formulează acțiune împotriva deciziei de impunere nr. /2010 prin care s-a reținut că a efectuat în perioada 2005 – 2006 tranzacții imobiliare care din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată sunt supuse impozitării.

Astfel, contestatorul susține că tranzacțiile imobiliare efectuate ca persoană fizică, în perioada 2005 – 2009, nu sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al T.V.A.

Un prim motiv de anulare a deciziei de impunere atacate, indicat de contestator, ar fi faptul că organul de inspecție fiscală își bazează constatările din raportul ce a stat la baza deciziei atacate, pe prevederile „Metodologiei de control asupra TVA înaintată cu adresa MEF-ANAF nr.302768/26.10.2007”, document ce nu a fost publicat în Monitorul Oficial al României, „neopozabil și fără valoare juridică”.

În motivarea contestației sale, dl. X face referire la prevederile art.126 și art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizând că textul de lege nu are în vedere vânzarea unui bun imobil „*deoarece sintagma exploatarea unui bun se referă la operațiuni precum închiriere, concesiuni, arendare, sau utilizare propriu zisă în procesul de producție*”. Ca urmare acesta consideră că „*doar aceste operațiuni pot avea caracter de continuitate*”, contractul de vânzare cumpărare, inclusiv cel de bunuri imobile, fiind un contract cu „executare instantanee”, nefiind susceptibil de continuitate, ci „eventual doar de repetitivitate”.

Totodată, prin contestație se face trimitere și la prevederile art.1 pct.5 subpct. 1 din H.G. nr.1840/2004 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizând că acestea sunt în vigoare și în prezent.

„Al doilea motiv” de anulare a deciziei atacate, la care se face trimitere prin contestație, este că, actele normative în baza cărora organul de inspecție fiscală a emis decizia de impunere, nu definesc, explicit, caracterul de continuitate al veniturilor obținute din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în condițiile unei vânzări de bunuri imobile.

Potrivit contestatorului, „primul” act care definește, în mod indirect, caracterul de continuitate al veniturilor obținute din exploatarea bunurilor este „H.G. nr.1620/29.12.2007 ... cu aplicabilitate de la 2010”, despre care afirmă că „nu se poate aplica retroactiv pentru tranzacții anterioare acestei date”.

„Al treilea motiv” pentru care, prin contestație, se solicită anularea deciziei de impunere atacate este că până la apariția OMFP nr.2224/2006, persoanele fizice nu puteau fi înregistrate în scopuri de T.V.A. „neexistând vreo prevedere legislativă în acest sens sau vreo procedură de înregistrare”, motiv pentru care consideră că, și în situația în care ar fi avut obligația să se înregistreze ca plătitor în scopuri de T.V.A.

pentru vânzările de bunuri imobile din perioada 2005 – 2006, nu ar „fi avut posibilitatea legală” de a se înregistra în acest sens.

De asemenea, prin contestație, se solicită, pornind de la prevederile pct.109 din Legea nr.343/2006, ca în analiza tranzacției din anul 2009, să se țină cont de faptul că terenul vândut aparține unui număr de 3 construcții care au fost intabulate la Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară, acesta constituind cel de-al „patrulea motiv” de anulare a deciziei de impunere atacate.

În final, dl. X precizează că operațiunile de cumpărare și vânzare a imobilelor cu destinație de locuință nu au vizat o activitate economică în sine, având în vedere faptul că acestea au fost achiziționate pentru rude și vândute ulterior din diverse motive, exemplificând în acest sens.

II. Prin Decizia de impunere nr._/2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală pentru dl. X , s-au stabilit obligații fiscale, după cum urmează:

- T.V.A. în sumă de _ lei ;
- majorări de întârziere aferente T.V.A. în sumă de _ lei.

Motivul de fapt al stabilirii acestor sume a fost faptul că dl. X nu s-a înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de T.V.A. deși a desfășurat activitate economică de exploatare a bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv tranzacții imobiliare cu proprietăți din patrimoniul personal, activități supuse impozitării din punctul de vedere al T.V.A., “nu a declarat prin depunerea de deconturi de T.V.A.” și nu a plătit T.V.A. aferentă veniturilor realizate.

Pentru T.V.A. stabilită suplimentar de plată s-au calculat obligații fiscale accesorii.

2. Prin Raportul de inspecție fiscală nr._/2010 întocmit de D.G.F.P. Județul Brăila - Activitatea de Inspecție Fiscală, ce a stat la baza emiterii deciziei atacate, s-a menționat că, a fost efectuată inspecție fiscală parțială privind pe dl. X, ce a cuprins perioada 2005 – 2010, stabilindu-se în sarcina persoanei fizice obligații fiscale suplimentare cu titlu de T.V.A. în sumă de _ lei și majorări de întârziere aferente, în sumă de _ lei.

Astfel, prin raport s-a menționat faptul că în perioada verificată persoana fizică a efectuat un număr de “tranzacții imobiliare”, după cum urmează:

- în anul 2005: - contractul de vânzare – cumpărare nr._/2005 în valoare de _ lei RON (_ lei ROL), obiectul tranzacției fiind un imobil dobândit la data de 2004. Pentru această tranzacție organul de inspecție fiscală a precizat că a fost depășit plafonul de scutire;

- contractul de vânzare – cumpărare nr._/2005, în valoare de _ lei RON (_ lei ROL), obiectul tranzacției fiind un imobil dobândit la data de 2005.

- în anul 2006: - contractul de vânzare – cumpărare nr._/2006, în valoare de _ lei RON, obiectul tranzacției fiind un imobil dobândit la data de 2006.

- în anul 2007: - organul de inspecție fiscală a menționat că persoana fizică a încheiat o serie de tranzacții imobiliare care din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată nu sunt taxabile.

- în anul 2009: - contractul de vânzare – cumpărare nr._/2009, în valoare de _ lei RON, obiectul tranzacției fiind un teren intravilan de construcții, dobândit în anul 2007 și deținut în cote indivize și părți egale ($\frac{1}{2}$ fiecare familie).

Analizând tranzacțiile efectuate de contribuabil, organul de inspecție fiscală a concluzionat că acesta a realizat o activitate economică de exploatare a unor bunuri corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, deoarece imobilele au fost dobândite cu intenția de a obține venituri din vânzarea acestora, dată fiind perioada scurtă de timp de la achiziția bunurilor până la înstrăinarea lor.

Ca urmare, prin raport se reține că tranzacțiile efectuate de persoana fizică nu pot reprezenta o activitate cu caracter ocazional.

Astfel, organul de inspecție fiscală a constatat că persoana fizică a depășit plafonul de scutire prevăzut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în luna februarie 2005, calitatea de plătitor al acesteia începând cu data de 2005.

Având în vedere prevederile legale aplicabile în speță, organul de inspecție fiscală a reținut că, în perioada 2005 – 2006, dl. X a efectuat o serie de tranzacții imobiliare ce nu erau incluse în categoria operațiunilor scutite de T.V.A. până la data de 2007, conform prevederilor legale aplicabile în speță.

Totodată, prin raport se menționează și că, în perioada .2007 – 2009 contribuabilul a efectuat tranzacții imobiliare din patrimoniul personal, care din punct de vedere al T.V.A. sunt incluse în categoria operațiunilor taxabile dar și a operațiunilor scutite de T.V.A.

Deoarece contribuabilul nu s-a înregistrat ca plătitor de T.V.A. și nu a depus deconturi de T.V.A. aferente perioadei verificate, prin raport se precizează că s-a procedat la stabilirea obligațiilor de plată privind T.V.A. și accesoriile aferente.

Ca urmare, organul de inspecție fiscală a precizat că baza de impozitare și T.V.A. aferentă a fost stabilită în conformitate cu dispozițiile art.137 alin.(1) lit. a și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- la contractul de vânzare – cumpărare nr._/2005, în valoare de _ lei – T.V.A. în sumă de _ lei;

- la contractul de vânzare – cumpărare nr._/2006, în valoare de _ lei – T.V.A. în sumă de _ lei;

- la contractul de vânzare – cumpărare nr._/2009, în valoare de _ lei – T.V.A. în sumă de _ lei.

Pornind de la această constatare, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea în sarcina persoanei fizice a unei taxe pe valoarea adăugată de plată în sumă de _ lei și accesorii după cum urmează: _ lei cu titlu de majorări de întârziere, _ lei cu titlu de dobândă de întârziere și _ lei, reprezentând penalități de întârziere.

III. Din analiza actelor și documentelor existente la dosarul cauzei, în raport cu prevederile legale aplicabile speței și având în vedere motivațiile invocate de contestator, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă dl. X datorează bugetului general consolidat al statului suma totală de _ lei, din care: _ lei, cu titlu de T.V.A. și _ lei, reprezentând accesorii aferente T.V.A., în condițiile în care, pentru tranzacțiile economice efectuate cu caracter de continuitate, nu s-a înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la termenul legal.

În fapt, în perioada 2005 – 2009, dl. X a încheiat cu diverse persoane fizice contracte de vânzare - cumpărare având ca obiect tranzacții imobiliare.

Urmare a inspecției fiscale parțiale, efectuate de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Județul Brăila, la X, s-a emis Decizia de impunere nr._/2010, prin care s-a menționat faptul că persoana fizică nu s-a înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de T.V.A. deși a desfășurat activități cu conținut economic și caracter de continuitate, respectiv tranzacții imobiliare, activități supuse impozitării din punctul de vedere al T.V.A.

Ca urmare, s-a reținut faptul că, dl. X avea obligația de a se înregistra ca plătitor de T.V.A., în conformitate cu prevederile art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului de scutire, respectiv luna februarie 2005, dobândind calitatea de plătitor de taxă începând cu data de 2005.

Totodată organul de inspecție fiscală a menționat faptul că, în perioada 2005 – 2006 contribuabilul a realizat o serie de tranzacții imobiliare ce nu erau incluse în categoria operațiunilor scutite de T.V.A. până la data de 2007, conform prevederilor legale aplicabile în speță, iar în perioada 2007 – 2009, a efectuat tranzacții imobiliare din patrimoniul personal, care din punct de vedere al T.V.A. erau incluse în categoria operațiunilor taxabile dar și a operațiunilor scutite de T.V.A.

Astfel, având în vedere faptul că persoana fizică nu s-a înregistrat ca plătitoare de T.V.A. și nu și-a îndeplinit obligațiile fiscale

legale, organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina acesteia o T.V.A. suplimentară în sumă de _ lei și accesorii aferente în sumă de _ lei.

Împotriva Deciziei de impunere nr._/2010, X a formulat contestație susținând faptul că vânzarea „unui bun imobil” nu poate avea caracter de continuitate, contractul de vânzare cumpărare fiind un contract cu „executare instantanee”, solicitând ca în analiza tranzacției din anul 2009, să se țină cont de faptul că terenul vândut aparține unui număr de 3 construcții care au fost intabulate la Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară.

În drept, privind calitatea de persoană impozabilă, sunt aplicabile prevederile art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

“ 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) ... De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

Față de cadrul legal menționat, D.G.F.P. Județul Brăila reține că este considerată persoană impozabilă **orice persoană** care desfășoară de o manieră independentă activități economice de exploatare a bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter continuu.

Față de cele reținute și având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, D.G.F.P. Județul Brăila constată că dl. X a desfășurat, în perioada 2005 – 2009, activitate economică de vânzare, din patrimoniul personal, a unor bunuri imobile, în scopul obținerii de venituri.

Având în vedere faptul că în perioada mai sus menționată, persoana fizică a efectuat o serie de tranzacții, se poate constata că aceasta a intenționat să efectueze o activitate economică, X realizând, în mod evident, investiții premergătoare necesare desfășurării acesteia, respectiv achiziționarea bunurilor în vederea tranzacționării lor.

Pe aceste considerente, se poate concluziona că, din punct de vedere fiscal, operațiunile de vânzare a terenurilor și a imobilelor efectuate de X au caracter de continuitate.

Pe cale de consecință, D.G.F.P. Județul Brăila constată că dl. X poate fi considerat persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare a celor constatate, se reține obligativitatea persoanei fizice de a se fi înregistrat ca plătitor de T.V.A. în condițiile legii.

Astfel, în speță sunt aplicabile și prevederile art.152 alin.(1), alin.(3) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum:

“ART. 152 -(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al

cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire,...

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile ..., efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere,...

...

(5) ..., pentru persoana impozabilă care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevăzut la alin.(1) se determină proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, fracțiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întregă.

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”

Față de cadrul legal menționat, D.G.F.P. Județul Brăila reține că persoanele impozabile care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, iar în situația în care se constată că acestea nu au solicitat atribuirea calității de plătitor, 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 înregistrate.

Astfel, față de cele reținute, precum și față de actele și documentele existente la dosarul cauzei, din care a reieșit faptul că dl. X a realizat în luna februarie 2005, venituri totale din vânzarea unui imobil în sumă de _ lei, se constată că persoana fizică trebuia să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată până cel târziu la data de 2005, devenind plătitor de T.V.A. începând cu data de 2005.

Având în vedere faptul că dl. X, în perioada 2005 – 2009, a vândut 2 bunuri imobile în anii 2005 și 2006, ce nu intră în categoria bunurilor scutite de T.V.A., în această perioadă, conform prevederilor legale aplicabile la acel moment, și un teren intravilan de construcții în anul 2009, ce nu intră, de asemenea, în categoria operațiunilor scutite de taxă, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (“...scutirea nu se aplică pentru livrarea ... unui teren constructibil”), D.G.F.P. Județul Brăila constată că, în mod corect și legal, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea în sarcina d-lui X a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor vânzări.

Pe cale de consecință, contestația formulată de dl. X împotriva Deciziei de impunere nr. _/2010 privind suma totală de _ lei, din care: _ lei cu titlu de T.V.A. și _ lei cu titlu de majorări de întârziere aferente T.V.A., **se consideră ca neîntemeiată urmând a fi respinsă ca atare.**

Nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei motivarea persoanei fizice potrivit căreia raportul de inspecție fiscală își bazează constatările pe un document neopozabil, fără valoare juridică și nepublicat în Monitorul Oficial al României, respectiv adresa M.E.F. - ANAF nr.302768/26.10.2007, având în vedere faptul că, în actul de control indicat se menționează, la pag 4 al acestuia, temeiul de drept avut în vedere de organul de inspecție fiscală, respectiv, dispozițiile „Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.141 ... și art.1 din Legea nr.343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003”, precum și pe prevederile pct.56, alin.4, al titlului VI din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Totodată, privind motivația contestatorului referitoare la caracterul de continuitate al tranzacțiilor efectuate, menționăm că nici aceasta nu poate fi reținută în soluționare, având în vedere faptul că persoana fizică, în perioada analizată, nu s-a limitat la achiziționarea unui singur teren sau bun imobil pe care să le revândă ulterior. În speță, dl. X a procedat la achiziționari și vânzări succesive de terenuri și bunuri imobile, cu scopul vădit de obținere de venituri, motiv pentru care tranzacțiile efectuate sunt considerate activități economice din punct de vedere fiscal, cu caracter de continuitate.

Ca urmare, în speță, nu se poate reține că s-ar fi derulat operațiuni ocazionale de către persoana fizică.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici motivația potrivit căreia până la apariția OMFP nr.2224/2006, persoanele fizice nu puteau fi înregistrate în scopuri de T.V.A. „neexistând vreo prevedere legislativă în acest sens sau vreo procedură de înregistrare”, având în vedere faptul că, potrivit prevederilor art.68 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2004, cu modificările și completările ulterioare, orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal, primind un cod de identificare fiscală. Ca urmare, la momentul depășirii plafonului de scutire de T.V.A., respectiv 2005, exista temei legal în baza căruia persoana fizică trebuia să se înregistreze ca plătitoare de T.V.A., primind, în temeiul art.68 ali.(1) lit.e) din același act normativ, codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Nici susținerea contestatorului potrivit căreia în anul 2009 a tranzacționat teren ce aparține unui număr de 3 construcții, nu poate fi reținută în soluționare, atât timp cât prin contractul de vânzare – cumpărare nr._/2009 se stipulează faptul că persoana fizică a dobândit „dreptul de

proprietate asupra terenului intravilan de construcții”. Mai mult, tot prin acest contract s-a menționat, în Nota din subsolul pct.2 „Obiectul contractului” că obiectivele C1, C2 și C3 ce constituie „construcțiile provizorii situate pe acest teren ...nu fac obiectul prezentului înscris ... au fost edificate de ... X și CLOȘCĂ NINA fără autorizație de construire”.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.210 alin.(2) și art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X, CNP nr. __, cu domiciliul în Brăila, __, împotriva Deciziei de impunere nr. __/2010, pentru suma totală de __ lei, din care: __ lei cu titlu de T.V.A. și __ lei cu titlu de majorări de întârziere aferente T.V.A.

În temeiul art.210 alin.(2) din O.G. nr.92 /2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, prezenta decizie de soluționare este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, respectiv la Tribunalul Brăila, în temeiul art.218 alin.(2) din același act normativ, în termen de 6 luni de la data comunicării.