



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

DECIZIE 3768/2017

privind modul de soluționare a contestației depusă de **dl.X** înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG-REG ... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR ...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de A.J.F.P Hunedoara cu adresa nr. ..., asupra contestației formulată de **dl.X**, cu domiciliul în municipiul Orăștie, ... jud.Hunedoara, CNP ..., împotriva Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice privind suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

Exercitându-și dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, petentul a atacat în procedura prealabilă Decizia de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice privind suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

Întrucât organele de inspecție fiscală au apreciat că aspectele cuprinse în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestate, pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. b) și lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, împotriva dl. **X** a fost formulată sesizare penală, înregistrată la AJFP Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală sub nr. HDG_AIF ..., pentru suma totală de ... lei reprezentând :

- TVA: ... lei;
- Impozit pe venit : ... lei;
- CASS individuală : ... lei.

Autoritatea investită cu competența de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au stabilit și reținut în sarcina petentului impozit pe venit, TVA și CASS individuală aferente realizării de venituri ca urmare a comercializării mai multor mașini second hand achiziționate în scopul revânzării către diferite persoane fizice, venituri pe care nu le-a declarat organelor fiscale și fără a fi autorizat să desfășoare acest gen de activități economice.

În drept, la art.277 alin.(1) lit.a) și b) și art. 279 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

„ART. 277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

În temeiul art.20 alin.(2) Cod procedură penală, constituirea ca parte civilă presupune o manifestare de voință a subiectului de drept, manifestare ce trebuie să se concretizeze într-o declarație scrisă de constituire de parte civilă, înscris care să conțină informații concrete cu privire la natura și întinderea pretențiilor, a motivelor și a probelor pe care se întemeiază. Astfel, ANAF este datoare a se constitui ca parte civilă după parcurgerea etapelor stabilite de procedura fiscală în individualizarea creanței fiscale.

Deși , potrivit aceluși articol alin.(1), constituirea ca parte civilă se poate face până la începerea cercetării judecătorești, la data soluționării contestației , în considerarea dispozițiilor art.277 alin.(4) Cod procedură fiscală anterior citate și în lipsa unui înscris care să indice faptul că organele fiscale s-au constituit parte civilă conform prevederilor legale, organele de soluționare vor proceda la antamarea fondului cauzei supuse soluționării.

Contestația a fost înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG-REG ... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR ..., fiind depusă în termenul prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării Deciziei contestate, respectiv 13.07.2017, potrivit semnăturii de pe copia confirmării de primire existentă la dosar.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, petentul susține următoarele:

A fost supus unei inspectii fiscale pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2013 în urma căreia s-a emis Decizia de impunere nr. 180/04.07.2017,

prin care a fost obligat la plata suplimentara a sumei de ... lei reprezentând TVA.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca petentul in calitate de persoana fizica, a vandut in anul 2011 un numar de 10 autovehicule obtinand un venit in suma de ... lei, depasind astfel pragul de ... lei din punct de vedere al TVA. Se mentioneaza ca organele de inspectie fiscala, in calculul cifrei de afaceri pentru stabilirea plafonului de TVA, nu au tinut cont de faptul ca dintre cele 10 autovehicule, 3 au fost bunuri personale in sensul ca acestea au fost inmatriculate pe numele petentului și folosite de el si le considera ca fiind bunuri din patrimoniul personal. Motivul pentru care a considerat ca trebuie sa vândă aceste autovehicule este ca in perioada 2011- 2013 petentul, impreuna cu familia, a calatorit in Statele Unite ale Americii unde locuieste un membru al familiei. Fiecare calatorie cuprindea mai multe luni de sedere in strainatate, astfel, a luat decizia sa vândă mașinile pentru a nu plati impozite pentru ceva ce nu foloseam.

În susținere se prezintă copie dupa vizele de intrare si iesire din Statele Unite ale Americii. Petentul considera ca nu toate tranzactiile efectuate in anul 2011 au avut ca scop comercializarea de autoturisme.

În anul 2011 membrii familiei care locuiau la aceeași adresa cu petentul erau in numar de patru persoane, toti posesori de permise de conducere. Petentul subliniaza ca s-a luat hotararea in familie de a le inmatricula pe numele său deoarece valoarea asigurarilor era mai mica datorita varstei. Anexeaza în acest sens următoarele documente:

1.Pentru autovehicolul DAIHATSU serie șasiu ...

-Copie carte identitate

-proces verbal nr. ... eliberat de primaria Orastie privind scoaterea din evidenta a mijloacelor de transport.

2.Pentru autovehicolul LAND ROVER serie șasiu ...

- copie carte identitate nr. ..

- proces verbal nr. 249/20.07.2017 eliberat de primaria Orastie privind scoaterea din evidenta a mijloacelor de transport.

3.Pentru autovehicolul SKODA FABIA serie șasiu ...

-copie carte identitate nr. ..

- proces verbal nr. ...eliberat de primaria Orastie privind scoaterea din evidenta a mijloacelor de transport.

4. Pentru autovehicolul DAIHATSU serie ...pentru care s-a achitat taxa RAR(carte id.) si taxa de poluare. Acest autoturism a fost folosit de catre fiul petentului Codreanu Sorin care in prezent este rezident in SUA.

In anul 2012, cu ocazia aceleiasi inspectii fiscale partiale, organele de inspectie fiscala au constatat ca subsemnatul a comercializat un numar de 14 autovehicule. In fapt din totalul de 14 achizitii, un numar de 2 autovehicule au fost achizitionate si inmatriculate pe numele petentului spre folosinta familiei ca

bunuri personale și nu cu scopul revanzării. Pentru dovedirea afirmatiei se anexează următoarele:

1. Autoturism KIA serie șasiu ...

- copie carte identitate
- proces verbal nr. ... eliberat de primaria Orastie privind scoaterea din evidenta a mijloacelor de transport.

2. Autoturism LAND ROVER serie șasiu ...

- copie carte identitate
- proces verbal nr. ... eliberat de primaria Orastie privind scoaterea din evidenta a mijloacelor de transport.
- copie pașaport cu vizele de intrare-ieșire SUA
- adresa Serviciului de înmatriculări nr....

Petentul consideră ca toate documentele depuse în cadrul acestei contestatii dovedesc faptul ca autovehiculele mai sus mentionate au fost achizitionate ca bunuri cu caracter personal pentru a fi folosite de familia sa, au fost inmatriculate pe numele său, a platit impozite in urma acestora si valoarea de vanzare nu poate intra în calculul stabilirii cifrei de afaceri din punct de vedere al TVA, conform Codului Fiscal.

Sub aspect legal, petentul consideră că pentru persoanele impozabile revânzătoare de bunuri second-hand achiziționate din interiorul Comunității de la persoane neimpozabile se aplică un regim special, regimul marjei, prevăzut la art. 152² alin. lit. g din Codul fiscal.

Acest regim special se aplică de drept în situația petentului, în condițiile în care acesta a achiziționat bunurile de la persoane neimpozabile, textul art. 152² alin. 2 fiind imperativ în acest sens:

„2) Persoana impozabilă revânzătoare va aplica regimul special pentru livrările de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, altele decât operele de artă livrate de autorii sau succesorii de drept ai acestora, pentru care există obligația colectării taxei, bunuri pe care le-a achiziționat din interiorul Comunității, de la unul dintre următorii furnizori:

a) o persoană neimpozabilă;

b) o persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. g);

c) o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital;

d) o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special", singura derogare de la acest regim fiind la latitudinea persoanei impozabile, care poate alege aplicarea regimului normal de taxare pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special, în conformitate cu art. 152 alin. 7 din Codul Fiscal : „(7) Persoana impozabilă revânzătoare poate aplica regimul normal de taxare pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special, inclusiv pentru

livrările de bunuri pentru care se poate exercita opțiunea de aplicare a regimului special prevăzut la alin. (3)".

În consecință, cum organul fiscal a aplicat în situația petentului regimul normal de taxare, deși în lipsa unei manifestări exprese de voință din partea acestuia, regimul aplicabil era cel prevăzut de art. 152² alin. 2 Cod fiscal, consideră că decizia de impunere contestată este nelegală, situație care este în acord cu prevederile art. 311-316 din Directiva 2006/112 a Comisiei Europene, a căror dispoziții au fost de fapt transpuse în legislația românească prin dispozițiile Codului fiscal.

Petentul invocă, de asemenea, art. 269 alin. (2) din Codul fiscal, potrivit căruia exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tien, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri, care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de către persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

În concluzie, având în vedere aspectele de fapt și de drept menționate și susținute cu probe, se solicită anularea Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile suplimentare de plată, respectiv TVA în suma de ... lei.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale parțiale este de la data de 01.01.2011-31.12.2013 pentru impozitul pe venit, contribuții sociale și taxa pe valoarea adăugată.

În perioada 2011 – 2013 domnul Xa achiziționat mai multe autovehicule, în scopul revanzării către diferite persoane fizice, obținând din aceste operațiuni venituri impozabile nedeclarate organelor fiscale, și fără a fi autorizat să desfășoare acest gen de activități economice, de natură comercială, după cum urmează:

- În anul 2011, dl. Xa comercializat un număr de 10 autovehicule obținând un venit în suma de ... lei.

- In anul 2012, din comercializarea unui numar de 14 autovehicule, dl. Xa obtinut un venit in suma de ... lei.

- In anul 2013, dl. Xa comercializat un numar de 11 autovehicule obtinand un venit in suma de ... lei.

Având în vedere caracterul economic, continuu al activității desfășurate, în scopul obținerii de venituri, în conformitate cu prevederile art. 7, alin. 1), punctele (1) și (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, reiese ca d-l X a realizat o activitate independentă care este cuprinsă în sfera de aplicare a impozitului de venit conform art. 41, lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În perioada 01.01.2011 – 31.12.2013, persoana fizică X, a realizat venituri din comerț cu autovehicule care depășesc plafonul minim de scutire din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, prevăzut de art. 152 alin. 6) din Legea nr. 571/2013, cu modificările și completările ulterioare

Din verificarea documentelor detinute de organele de inspectie fiscala, s-a constatat depășirea plafonului de scutire a taxei pe valoarea adăugată (119.000) lei, in luna noiembrie 2011 realizand o cifră de afaceri în valoare de ... lei, conform contractelor de vanzare ale autovehiculelor, analizate și prezentate. Astfel, dl. X devine persoană impozabilă în scopuri de TVA de la data de 01.01.2012.

Conform art. 156¹, alin (1) din Legea nr.343/2006, pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru X perioada fiscală este trimestrul calendaristic.

În urma efectuării inspecției fiscale, a verificării documentelor puse la dispoziție de contribuabil, rezultă că la data de 31.12.2013, contribuabilul nu deține bunuri aflate în stoc, pentru care organele de inspectie fiscala pot acorda drept de deducere.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa colectată aplicând procedeul sutei mărite pentru determinarea taxei, respectiv $24 \times 100/124$ asupra veniturilor realizate din operațiunile taxabile, încasate direct de la persoane fizice, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal.

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă perioadei 01.01.2012 – 31.12.2013, este in suma de ... lei, și provine din TVA aferentă cheltuielilor cu taxele de omologare aferente autovehiculelor comercializate in aceasta perioada, acestea fiind destinate realizării de operațiuni impozabile.

Pentru perioada 01.01.2012, (data de la care contribuabilul avea obligatia inregistrării și plății TVA datorate la bugetul de stat) și până la 31.12.2013, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA de plata in suma de ... lei.

III. Având în vedere susținerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestator și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

DI.X are domiciliul în municipiul Orăștie, ...jud.Hunedoara, CNP ...

În fapt, în perioada 2011– 2013 domnul X a achiziționat mai multe autovehicule, în scopul revânzării către diferite persoane fizice, după cum urmează:

- în anul 2011, dl. X a comercializat un număr de 10 autovehicule obținând un venit în sumă de ... lei.

- în anul 2012, din comercializarea unui număr de 14 autovehicule, dl. X a obținut un venit în sumă de ... lei.

- în anul 2013, dl. X a comercializat un număr de 11 autovehicule, obținând un venit în sumă de ... lei.

Având în vedere caracterul economic, continuu al activității desfășurate, în scopul obținerii de venituri, în conformitate cu prevederile art.7 alin.(1) punctele (1) și (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, dl. X a realizat o activitate independentă care este cuprinsă în sfera de aplicare a impozitului de venit conform art. 41, lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În perioada 01.01.2011 – 31.12.2013, dl. X a realizat venituri din comerț cu autovehicule care depășesc plafonul minim de scutire din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, prevăzut de art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2013, cu modificările și completările ulterioare, depășirea plafonului de scutire a taxei pe valoarea adăugată (119.000) lei având loc în luna noiembrie 2011 când s-a realizat o cifră de afaceri în valoare de ... lei, conform contractelor de vânzare ale autovehiculelor, analizate și prezentate. Astfel, dl. X devine persoană impozabilă în scopuri de TVA de la data de 01.01.2012.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa colectată aplicând procedeul sutei mărite pentru determinarea taxei, respectiv $24 \times 100/124$ asupra veniturilor realizate din operațiunile taxabile, încasate direct de la persoane fizice, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal.

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă perioadei 01.01.2012 – 31.12.2013, este în sumă de ... lei și provine din TVA aferentă cheltuielilor cu taxele de omologare aferente autovehiculelor comercializate în această perioadă, acestea fiind destinate realizării de operațiuni impozabile.

Pentru perioada 01.01.2012 (data de la care contribuabilul avea obligația înregistrării și plății TVA datorate la bugetul de stat) și până la 31.12.2013, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de plată în sumă de ... lei.

Prin contestație petentul susține că organele de inspecție fiscală, în calculul cifrei de afaceri pentru stabilirea plafonului de TVA, nu au ținut cont de faptul că dintre cele 10 autovehicule, 3 au fost bunuri personale, în sensul că au fost înmatriculate pe numele petentului și folosite de el și le consideră ca fiind bunuri din patrimoniul personal.

În anul 2011 membrii familiei care locuiau la aceeași adresă cu petentul erau în număr de patru persoane, toți posesori de permise de conducere. Petentul subliniază că s-a luat hotărârea în familie de a le înmatricula pe numele său deoarece valoarea asigurărilor era mai mică datorită vârstei. Anexează în acest sens următoarele documente:

În anul 2012, cu ocazia aceleiași inspecții fiscale parțiale, organele de inspecție fiscală au constatat că subsemnatul a comercializat un număr de 14 autovehicule. În fapt din totalul de 14 achiziții, un număr de 2 autovehicule au fost achiziționate și înmatriculate pe numele petentului spre folosința familiei ca bunuri personale și nu cu scopul revânzării.

În susținere petentul depune documente doveditoare, respectiv copii după cărțile de identitate ale mașinilor, procese verbale eliberate de primăria Orăștie privind scoaterea din evidența a mijloacelor de transport, copii după fișa rol a petentului existentă la Primăria Orăștie din care rezultă înregistrarea pe numele acestuia a autovehiculelor în discuție.

Cu adresa înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr..... și la DGRFP Timișoara sub nr....., petentul depune ca și mijloace de probă, o serie de documente suplimentare în sprijinul afirmațiilor din contestație referitoare la dreptul de proprietate și folosință a unui număr de 4 (patru) mașini deținute în perioada 2011-2013 și anume:

- copii după cărțile de identitate ale mașinilor, procese verbale eliberate de Primăria Orăștie privind scoaterea din evidență a mijloacelor de transport ;
- copii polițe RCA emise pe numele petentului în anul 2013, arhiva 2011-2012 nemaieexistând;
- copii după chitanțele cu care s-au achitat c/v numere roșii, radieri și impozite în perioada 2011-2013.

În drept, sunt aplicabile prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Art.126

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”*

Potrivit acestor prevederi legale, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea 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 a fost definită la art. 127 alin. (1), iar livrarea bunurilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționată sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Totodată, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125¹ pct.18 din Codul fiscal, are următoarea semnificație:

“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;”

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea 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 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare *“activitățile economice cuprind*

activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

În explicitarea art.127 alin.(2) enunțat mai sus, la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul stipulează:

“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. [...]”

iar, la alin.(3) al pct.3, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2010:

„Persoana fizică care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operațiuni decât vânzarea de bunuri utilizate în scopuri personale, persoana fizică devine persoană impozabilă dacă activitatea desfășurată are caracter de continuitate.

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

Pe cale de consecință, o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, în condițiile în care desfășoară, de o maniera independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Independent de calificarea tranzacțiilor din Codul civil, Codul comercial etc., în materie fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul propriu-zis al acestora, după cum prevăd dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.1 alin.(3) din același act normativ, conform cărora:

„(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispune:

“ART.153 - Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;”

Referitor la aspectul mai sus menționat, la art.152 alin.(1), alin. (2), alin. (6) și alin. (7) din Codul fiscal se precizează:

„(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii

efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, [...]

(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.

(7) După atingerea sau depășirea plafonului de scutire sau după exercitarea opțiunii prevăzute la alin. (3), persoana impozabilă nu mai poate aplica din nou regimul special de scutire, chiar dacă ulterior realizează o cifră de afaceri anuală inferioară plafonului de scutire.”,

iar la pct.62 alin.(2) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.152, se prevede:

„(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Prin ordin al președintelui

Agenciei Naționale de Administrare Fiscală se va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrate în scopuri de taxă;

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă

ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca platitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, în situația în care a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 119.000 lei (echivalentul în lei a 35.000 euro la cursul de schimb de la data aderării) pe an, regimul de scutire operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere.

În situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

În speța supusă analizei, dl.Xa obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală anterior citate.

Caracterul de continuitate este dat de existența contractelor succesive de vânzare a autoturismelor, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situația în care persoana fizică vinde succesiv bunuri imobile/mobile și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun taxării.

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

În considerarea celor prezentate, se reține că în perioada 2011-2013 dl.Xa achiziționat în regim second-hand și a comercializat un număr total de 35 de autoturisme , după cum urmează:

- în anul 2011, un număr de 10 autovehicule, obținând un venit în sumă de ... lei.
- în anul 2012, un număr de 14 autovehicule, obținând un venit în sumă de ... lei.

- în anul 2013, un număr de 11 autovehicule, obținând un venit în sumă de ... lei.

Petentul a depășit plafonul de scutire a taxei pe valoarea adăugată (119.000) lei în luna noiembrie 2011, când a realizat o cifră de afaceri în valoare de ... lei, dl. X devenind persoană impozabilă în scopuri de TVA și având obligația înregistrării în scopuri de TVA începând cu data de 01.01.2012.

Întrucât petentul nu și-a îndeplinit aceste obligații legale, urmare inspecției fiscale și aplicând temeiurile de drept incidente și citate anterior, organele de inspecție fiscală au determinat în sarcina dl.XTVA aferentă activității economice desfășurate în sumă de ... lei.

Prin contestație petentul susține că în mod eronat a fost stabilit în sarcina sa această sumă, întrucât organele de inspecție fiscală nu au ținut seama de faptul că, din cele 35 de mașini comercializate, un număr de 3 autoturisme au constituit proprietate personală în anul 2011 și 2 autoturisme în 2012, nominalizându-le după cum urmează:

Anul 2011:

1. Autovehicolul DAIHATSU serie șasiu ...3, prezentând:

-Copie carte identitate

-proces verbal nr. ... eliberat de primaria Orastie privind scoaterea din evidenta a mijloacelor de transport.

2. Autovehicolul LAND ROVER serie șasiu ... prezentând:

- copie carte identitate nr. ...

- proces verbal nr. ... eliberat de primaria Orastie privind scoaterea din evidenta a mijloacelor de transport.

3. Autovehicolul SKODA FABIA serie șasiu prezentând:

-copie carte identitate nr. ...

- proces verbal nr. eliberat de primaria Orastie privind scoaterea din evidenta a mijloacelor de transport.

Anul 2012:

1. Autoturism KIA serie șasiu, prezentând:

- copie carte identitate

- proces verbal nr. eliberat de primaria Orastie privind scoaterea din evidenta a mijloacelor de transport.

2. Autoturism LAND ROVER serie șasiu, prezentând:

- copie carte identitate

- proces verbal nr. eliberat de primaria Orastie privind scoaterea din evidenta a mijloacelor de transport.

- copie pașaport cu vizele de intrare-ieșire SUA

- adresa Serviciului de înmatriculări nr....

Așa cum am precizat, în susținere și ulterior înregistrării contestației, petentul mai depune ca și mijloace de probă, o serie de documente suplimentare, înregistrate la AJFP Hunedoara sub nr..... și la DGRFP Timișoara sub nr.....,

referitoare la dreptul de proprietate și folosință a unui număr de 4 (patru) mașini deținute în perioada 2011-2013 și anume:

1. Autoturism OPEL MERIVA serie șasiu cu nr.de înmatriculare ..., prezentând:

- copie carte identitate

- proces verbal nr. eliberat de Primăria Orăștie privind scoaterea din evidență a mijloacelor de transport;

2. Autoturism SUZUKI GRAND VITARA serie șasiu cu nr.de înmatriculare HD-10-ENI, prezentând:

- copie carte identitate

- proces verbal nr. eliberat de Primăria Orăștie privind scoaterea din evidență a mijloacelor de transport;

3. Autoturism DAIHATSU TERIOS serie șasiu ..., cu nr.de înmatriculare ... prezentând:

- copie contract vânzare;

- proces verbal nr. ... eliberat de Primăria Orăștie privind scoaterea din evidență a mijloacelor de transport;

4. Autoturism MERCEDES VITO 110 serie șasiu cu nr.de înmatriculare ..., prezentând:

- copie carte identitate

- proces verbal nr. ... eliberat de Primăria Orăștie privind scoaterea din evidență a mijloacelor de transport.

Referitor la acest aspect, respectiv obținerea de venituri ca urmare a vânzării unor bunuri care sunt folosite de către proprietari pentru scopuri personale, la pct.(3) alin.(1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal date în aplicarea art.127 Cod fiscal, se precizează că aceasta 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.

“3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale.

Documentele reprezentând mijloace de probă au fost înaintate de petent cu adresă înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr...., iar în temeiul art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevede:

„ ART. 276

Soluționarea contestației

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

cu adresa nr.... organul de soluționare a contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală să se pronunțe, **în condițiile legii**, asupra acestor mijloace de probă.

Cu adresa nr...., organele de inspecție fiscală au înaintat DGRFP Timisoara-Serviciul de soluționare contestațiilor, completarea la referatul cu propunerile de soluționare nr...., prin care își precizează poziția față de documentele depuse suplimentar de petent:

“Urmare a analizării documentelor suplimentare depuse de contestator, organele de inspecție fiscală au concluzionat că respectivele documente suplimentare nu reprezintă probe concludente care să susțină afirmațiile contestatorului referitoare la utilizarea în folosul propriu a respectivelor autoturisme astfel încât acestea să fie considerate ca bunuri cedate din patrimoniul personal și să nu fie incluse în cifra de afaceri pentru stabilirea plafonului de scutire din punct de vedere a TVA.”

Necesitatea pronunțării organelor de inspecție asupra documentelor depuse de petent rezidă în faptul de a determina concludența acestora în determinarea modului de apartenență a autovehiculelor la patrimoniul personal și în acest fel neincluderea veniturilor obținute ca urmare a comercializării lor, în baza de calcul pentru TVA. Simpla afirmație că „*respectivele documente suplimentare nu reprezintă probe concludente care să susțină afirmațiile contestatorului referitoare la utilizarea în folosul propriu a respectivelor autoturisme* „, nu este suficientă în motivarea măsurii organelor de inspecție de a include în baza de impozitare autovehiculele din patrimoniul personal al petentului, fără a prezenta în ce constă caracterul neconcludent al acestor documente.

Mai mult, organul de soluționare constată că autovehiculele nominalizate în documentele depuse ulterior înregistrării contestației, ca fiind din patrimoniul personal, nu coincid cu cele nominalizate în contestație și pentru care petentul aduce aceeași motivare.

În lipsa tuturor elementelor și documentelor care au stat la baza determinării suplimentare a taxei pe valoarea adăugată în sarcina dlX , ca urmare a desfășurării de către acesta a unei activități economice pentru care era

necesară înscrierea în scopuri de TVA, și având în vedere temeiurile legale anterior citate, privind obținerea de venituri din vânzarea unor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra legalității cuantumului de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar ca urmare a inspecției fiscale.

Pe cale de consecință, în speță se va face aplicațiunea art.279 alin.(3) și (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ ART. 279 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației[...].

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare."

Având în vedere considerentele expuse în cuprinsul prezentei și în temeiul prevederilor art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1.Desființarea Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice privind suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

2. Prezenta decizie se comunică la:

- X, cu domiciliul în municipiul Orăștie, ... jud.Hunedoara;
- DGRFP Timisoara - A.J.F.P Hunedoara, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Timiș sau Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL