



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Brăila
Număr de operator de date cu caracter personal 20.203



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

DECIZIA Nr.501

din data de _____.2011

privind soluționarea contestației formulată de X

înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.____.2011

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 - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2, prin adresa nr.____.2011, înregistrată sub nr.____.2011, asupra contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.____.2011 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 ____ cu domiciliul în Brăila, ____, nr.____ a semnat, în original, contestația.

Obiectul contestației privește solicitarea persoanei fizice de anulare a Deciziei de impunere nr.____.2011 și exonerarea de la plata sumei totale de **_lei**, din care: **_lei**, cu titlu de T.V.A., **_lei**, reprezentând dobânzi aferente T.V.A. și **_lei**, cu titlu de penalități de întârziere 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.____.2011 a fost comunicată d-lui X, cu adresa nr.____.2011, prin poștă, cu scrisoarea recomandată nr.____.2011, confirmată de primire în data de **____.2011**, iar contestația a fost depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală în data de **____.2011**, 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 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 în calea administrativă de atac împotriva Deciziei de impunere nr._.2011 prin care s-a stabilit T.V.A. de plată în cuantum de _lei, dobânzi în cuantum de _lei și penalități de întârziere de _lei, precum și a raportului de inspecție fiscală nr._.2011.

Astfel, contestatorul consideră că tranzacțiile imobiliare efectuate ca și persoană fizică în perioada_.2007 –_.2010 “nu sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al T.V.A.”

În acest context persoana fizică, invocând prevederile art.126, art.127 alin.(1), art.141 alin.(2) lit.f) și art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează că, în ceea ce privește “ipoteza persoanelor care exploatează bunuri imobile cu caracter de continuitate”, textul de lege nu are în vedere vânzarea unui bun imobil, deoarece sintagma “exploatarea unui bun” se referă la operațiuni de închiriere, concesiune, arendare sau utilizare propriu zisă în procesul de producție.

Totodată, persoana fizică consideră că și sintagma “caracter de continuitate”, este aplicabilă doar operațiunilor enumerate, contractul de vânzare – cumpărare fiind un contract cu executare instantanee, “nefiind practic susceptibil de continuitate, ci eventual doar de repetativitate”.

În susținere X face trimitere la Dicționarul explicativ al limbii române, potrivit căruia exploatarea reprezintă “folosirea, punerea în valoare a unei resurse” și “nicidecum vânzarea acesteia”, precum și la prevederile art.1 pct.5 subpct.1 din H.G. nr.1840/2004.

Totodată, persoana fizică susține că până la apariția O.M.F. nr.2224/2006 persoanele fizice nu puteau fi înregistrate în scopuri de T.V.A. neexistând o prevedere legislativă în acest sens.

Mai mult, în susținere, contestatorul a precizat că operațiunile de cumpărare și vânzare a imobilelor “nu au vizat o activitate economică pentru a putea fi considerată persoană impozabilă în accepțiunea art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În acest sens, persoana fizică consideră că tranzacționarea, pe o perioadă de _ ani, a unor suprafețe de teren arabil, a unui spațiu comercial și a unui teren constructibil “nu reprezintă activitate economică și nu au fost exploatate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, având în vedere că aceste terenuri nu au fost achiziționate în scopul revânzării”, existând o perioadă de – ani între data achiziției și data înstrăinării.

II. 1. Prin Decizia de impunere nr._ 2011, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală pentru X, s-au stabilit obligații fiscale, după cum urmează:

- T.V.A. în sumă de _lei ;
- dobânzi aferente T.V.A. în sumă de _lei;

- penalități de întârziere aferente T.V.A. în sumă de lei.

Motivul de fapt al stabilirii acestor sume a fost faptul că X 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 cu construcții (spațiu comercial) și terenuri intravilane cu categoria de folosință curți construcții, activități supuse impozitării din punctul de vedere al T.V.A.

Totodată, prin decizie s-a menționat că din documentele puse la dispoziție de contribuabil a rezultat complexitatea operațiunilor imobiliare, efectuate, respectiv:

- cumpărarea unui spațiu comercial în anul 2007, în orașul Județul Brăila și revânzarea acestuia în anul 2010;

- cumpărarea de teren intravilan, categoria curți construcții, în suprafață m.p. în municipiul Brăila, în anul 2006, urmat de dezmembrarea lui în trei loturi și "revânzarea acestora în anul 2011", către diverse persoane.

Astfel, organul de inspecție fiscală a reținut faptul că, din cele tranzacții încheiate, rezultă caracterul de continuitate al obținerii de venituri, iar, din prima tranzacție imobiliară, încheiată la data de 2010, contribuabilul a depășit plafonul de scutire privind T.V.A. fără a solicita înregistrarea în scopuri de T.V.A.

Totodată, s-a reținut și faptul că, la data de 2010, s-au încheiat un număr de tranzacții imobiliare prin care s-au tranzacționat terenuri intravilane cu categoria de folosință curți construcții, operațiuni impozabile din punct de vedere al T.V.A.

2. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. 2011 întocmit de D.G.F.P. Județul Brăila - Activitatea de Inspecție Fiscală, ce a stat la baza emiterii deciziei atacate, s-a arătat că, a fost efectuată inspecție fiscală generală privind pe X, ce a cuprins perioada 01.01.2007 – 31.12.2010, stabilindu-se în sarcina persoanei fizice obligații fiscale suplimentare cu titlu de T.V.A. în sumă de lei, dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere aferente, în sumă de lei.

Astfel, prin raport s-a menționat faptul că în perioada verificată persoana fizică a efectuat operațiuni imobiliare, după cum urmează:

- în baza contractului de vânzare – cumpărare nr. 2007 a cumpărat un teren categoria de folosință arabil, în suprafață de m.p., teren ce a fost vândut, conform contractului de vânzare cumpărare nr. 2007, obținând venituri în sumă de lei;

- în baza contractului de vânzare – cumpărare nr. 2007 a cumpărat un imobil, spațiu comercial, ce a fost vândut, conform contractului de vânzare cumpărare nr. 2010, obținând venituri în sumă de lei;

- în baza contractului de vânzare – cumpărare nr._.2006 a cumpărat un teren intravilan categoria de folosință curți construcții, în suprafață de _m.p., care potrivit actului de dezmembrare nr._.2010, a fost lotizat în _ loturi, ce au fost vândute conform contractelor de vânzare cumpărare nr._.2010, nr._.2010 și respectiv nr._ 2010, obținând venituri în sumă totală de _lei.

Analizând tranzacțiile efectuate de contribuabil, organul de inspecție fiscală a concluzionat că, potrivit prevederilor titlului VI pct.3 alin.(5) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice, acestea au conținut economic și, din punct de vedere fiscal, operațiunile economice au caracter de continuitate, ele neavând un 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 data de_.2010 (din tranzacția imobiliară în sumă de _lei), calitatea de plătitor al acesteia începând cu data de_.2010.

Având în vedere prevederile legale aplicabile în speță, organul de inspecție fiscală a reținut că, după data la care X ar fi trebuit să devină plătitor de T.V.A., a efectuat _ tranzacții cu teren intravilan cu categoria de folosință curți construcții, ce este inclusă în categoria operațiunilor impozabile, prevăzute la art.127 alin.(2), art.128 și art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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, prin aplicarea cotei de T.V.A. de 24% asupra bazei impozabile de _lei, și accesorii în sumă totală de _lei, din care dobânzi în sumă de _lei și penalități de întârziere aferente, în sumă de _lei.

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 X datorează bugetului general consolidat suma totală de _lei, din care: _lei, cu titlu de T.V.A., _lei, reprezentând dobânzi aferente T.V.A. și _lei, cu titlu de penalități de întârziere 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_.2007 –_.2010, X a încheiat un număr de _tranzacții imobiliare cu diverse persoane fizice și juridice, în baza unor contracte de vânzare - cumpărare având ca obiect al tranzacțiilor vânzarea unor terenuri arabile și construibile, precum și a unui spațiu comercial.

Urmare a inspecției fiscale generale, efectuate de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Județul Brăila, la X s-a emis Decizia de impunere nr._.2011, 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 cu teren construibil și arabil, precum și cu un spațiu comercial, activități supuse impozitării din punctul de vedere al T.V.A.

Ca urmare, s-a reținut faptul că 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, dobândind calitatea de plătitor de taxă începând cu data de __.2010.

Din actele și documentele existente la dosarul cauzei, a reieșit faptul că, de la data la care persoana fizică ar fi trebuit să se înregistreze ca plătitoare de T.V.A., aceasta a efectuat __ tranzacții imobiliare, în baza unor contracte de vânzare cumpărare, operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

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 (dobânzi și penalități de întârziere) aferente în sumă de __lei.

Împotriva Deciziei de impunere nr.__.2011, X a formulat contestație susținând faptul că tranzacțiile imobiliare efectuate “nu sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al T.V.A.”, invocând prevederile art.126, art.127 alin.(1), art.141 alin.(2) lit.f) și art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, considerând că textul de lege nu are în vedere vânzarea unui bun imobil, deoarece sintagma “exploatarea unui bun” se referă la operațiuni de închiriere, concesiune, arendare sau utilizare propriu zisă în procesul de producție.

De asemenea, prin contestație se susține și că până la apariția O.M.F. nr.2224/2006 persoanele fizice nu puteau fi înregistrate în scopuri de T.V.A. neexistând o prevedere legislativă în acest sens.

Totodată, persoana fizică consideră că tranzacționarea, pe o perioadă de __ ani, a unor suprafețe de teren arabil, a unui spațiu comercial și a unui teren construibil “nu reprezintă activitate economică și nu au fost exploatate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, având în vedere că aceste terenuri nu au fost achiziționate în scopul revânzării”.

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.”

Potrivit cadrului legal menționat, D.G.F.P. Județul Brăila reține că este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară de o

manieră independentă activității 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 X a desfășurat, în perioada 01.01.2007 – 31.12.2010, activitate economică de vânzare, din patrimoniul personal, a unor terenuri și a unui spațiu comercial, în scopul obținerii de venituri.

Având în vedere faptul că, în perioada mai sus menționată, persoana fizică a efectuat un număr de _ tranzacții imobiliare cu terenuri și un spațiu comercial, se observă că aceasta a intenționat să efectueze o astfel de activitate economică și drept urmare X a realizat, în mod evident, investiții premergătoare necesare desfășurării unei astfel de activități, respectiv achiziționarea bunurilor în vederea tranzacționării lor.

Pe aceste considerente, din punct de vedere fiscal, operațiunile de vânzare a terenurilor și a spațiului comercial, efectuate de X, au caracter de continuitate.

Pe cale de consecință, D.G.F.P. Județul Brăila constată că X se încadrează în categoria persoanelor impozabile 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 plătitoare de T.V.A. în condițiile legii.

Astfel, în speță sunt aplicabile și prevederile art.152 alin.(1), alin.(2), alin.(5) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul cărora:

“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 întreagă.***

(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, în temeiul celor reținute, precum și față de actele și documentele existente la dosarul cauzei, din care a reieșit faptul că X a realizat, în data de __.2010, venituri totale din vânzarea unui spațiu comercial în sumă de __lei (depășind astfel echivalentul în lei a 35.000 euro, calculat la un curs stabilit la data aderării, respectiv de 119.000 lei), se constată că persoana fizică trebuia să solicite înregistrarea ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată până cel târziu la data de __2010, devenind plătitoare de T.V.A. începând cu data de __.2010.

Având în vedere faptul că persoana fizică, la data de __.2010, a efectuat un număr de __tranzacții imobiliare cu terenuri intravilane, categoria de folosință curți construcții, ce nu intră 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 construibil”), D.G.F.P. Județul Brăila constată că, în mod corect și legal, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea în sarcina X a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor vânzări.

Pe cale de consecință, contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.__.2011 privind suma totală de __lei, din care: __lei, cu titlu de T.V.A., __lei, reprezentând dobânzi aferente T.V.A. și __lei, cu titlu de penalități de întârziere aferente T.V.A., **este neîntemeiată urmând a fi respinsă ca atare.**

Nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei motivarea persoanei fizice potrivit căreia vânzările de terenuri construibile nu reprezintă activitate economică și nu poate fi demonstrat caracterul de continuitate al acesteia, având în vedere faptul că aceasta, în perioada analizată, nu s-a limitat la achiziționarea unui singur teren pe care să-l revândă ulterior. În speță, X a procedat la achiziționări și vânzări succesive de terenuri arabile și construibile, precum și a unui spațiu comercial, cu scopul vădit de obținere de venituri, motiv pentru care tranzacțiile efectuate intră în categoria activităților economice din punct de vedere fiscal, dat fiind caracterul de continuitate.

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

Totodată, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația contestatorului precum că îi sunt aplicabile prevederile pct.109 din Legea nr.343/2006 de modificare a Codului fiscal, în vigoare la data contestației, în condițiile în care textul de lege indicat de contestator menționează clar că scutirea de T.V.A. nu se aplică pentru livrarea unui teren constructibil. Prin urmare, în condițiile în care persoana fizică a vândut terenuri intravilane, categoria de folosință curți construcții, scutirea de taxă pe valoarea adăugată nu se aplică în speță.

În ceea ce privește motivația referitoare la neexistența unei prevederi legale în legătură cu înregistrarea persoanelor fizice ca plătitoare de T.V.A. până la apariția O.M.F. nr.2224/2006, menționăm că aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere, după cum s-a menționat, faptul că persoana fizică ar fi trebuit să se înregistreze ca plătitoare de T.V.A. începând cu data de __.2010, ulterior apariției textului de lege indicat prin contestație și, implicit, a respectării lui.

Privind motivația potrivit căreia tranzacționarea pe o perioadă de __ ani a unor suprafețe de teren arabil, a unui spațiu comercial și a unui teren constructibil nu reprezintă activitate economică, acestea nefiind achiziționate în scopul revânzării, menționăm că nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei atât timp cât **persoana fizică a achiziționat un teren constructibil pe care l-a lotizat în __ parcele, realizând ulterior trei tranzacții de vânzare succesive, ceea ce denotă, în mod evident, intenția de revânzare a acestuia la momentul achiziționării și implicit realizarea unor operațiuni cu caracter economic.**

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

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X, CNP __ cu domiciliul în Brăila, __, nr.93, împotriva Deciziei de impunere nr.__.2011, pentru suma totală de __lei, din care: __lei, cu titlu de T.V.A., __lei, reprezentând dobânzi aferente T.V.A. și __lei, cu titlu de penalități 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.