



Ministerul Finanțelor Publice

**Agentia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a Județului Vâlcea**



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA nr. ... din2010

privind modul de soluționare a contestației formulată de P. R. G. din Rm.Vâlcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. .../...01.2011 .

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspectie Fiscala Valcea cu adresa nr.... /02.2011 asupra contestației formulate de P. R. G. Rm.Vâlcea, județul Vâlcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. .../....01.2011 .

Contestația are ca obiect suma de ... lei stabilită prin Decizia de impunere nr. .. / ...12.2010 și raportul de inspecție fiscală nr.... din12.2010, comunicate la data de ...12.2010, potrivit confirmării de primire, existentă în copie la dosarul cauzei, reprezentand :

- ...lei taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei accesorii aferente taxei pe valoare adăugată .

Contestația este semnată de d-na P. R. G. in nume propriu .

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.(1), lit.a) din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de P. R. G. înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. /...01.2011 .

Procedura legala fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

A. Petenta contestă Decizia de impunere nr./....12.2010 și Raportul de inspecție fiscală nr./...12.2010 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Vâlcea, prin care s-a

stabilit în sarcina sa TVA suplimentara in suma de ... lei și accesorii in suma de ... lei, motivând următoarele :

Petenta arată că atât în decizia de impunere cât și în raportul de inspecție fiscală organul de inspecție fiscală a aplicat greșit dispozițiile legale, întrucât acesta a apreciat că sunt aplicabile dispozițiile art.125¹, 127(1), (2), (9) și (10) și art.126, 128(1), art.140, art.152(1) și (2) din Codul Fiscal .

Petenta arată că reținerile făcute de organul fiscal sunt greșite și aceasta nu se încadrează în dispozițiile Codului Fiscal și prin urmare nu datorează vreo sumă bugetului de stat de orice natură ar fi, ca urmare a vânzărilor pe care le-a efectuat .

Astfel, petenta arată că nici aceasta și nici ceilalți coproprietari nu pot fi considerați persoane impozabile și nici activitatea pe care o desfășoară nu este de comercializare, de producere sau prestare de servicii, întrucât nu a desfășurat nici activitate de exploatare a bunurilor corporale sau necorporale, activitate care să aibă caracter de continuitate .

Petenta susține că în aceste condiții este evident că organul fiscal a procedat la interpretarea greșită a dispozițiilor legale, într-o manieră proprie, doar cu scopul de a colecta sume suplimentare la bugetul de stat și nici nu și-a îndeplinit rolul activ de îndrumare instituit de art.7, alin.5 din Codul de procedură fiscală .

Față de cele de mai sus, petenta susține că aceasta nu avea obligația să se declare plătitor de TVA, iar în situația în care se va constata că avea această obligație, organul de inspecție fiscală trebuia să respecte dispozițiile art.147 din Codul fiscal în ceea ce privește dreptul de deducere .

B. Din actul administrativ fiscal contestat rezultă următoarele:

P.R. G. are domiciliul în localitatea Rm.Vâlcea, județul Vâlcea, are cod numeric personal ... și a fost luată în evidență ca plătitor de TVA din data de12.2009, având codul de înregistrare fiscală pentru tranzacții imobiliare

Taxa pe valoarea adăugată a fost verificată în baza legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, a HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a acesteia, pentru perioada 01.01.2004-30.09.2009 constatându-se următoarele :

În perioada 01.01.2006 - 30.09.2009 au fost încheiate 8 contracte de vânzare-cumpărare în valoare totală de ... lei, din care valoarea totală de tranzacționare a celor 7 imobile la care coproprietar sunt C.V. M., P. G. V. și P. R. G. este de 1.060.532 lei, iar valoarea imobilului la care coproprietari sunt numai P. Gh. V. și P. R.G. este de ... lei .

Pentru stabilirea plafonului prevăzut de art.152, alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003, pentru P. Gh. V. și P. R. G., organele de inspecție fiscală au procedat la împărțirea sumelor obținute din vânzarea imobilelor deținute în coproprietate, rezultind că la data de 04.02.2008 acesta a fost depășit .

Aceasta deoarece în cursul lunii februarie 2008, valoarea tranzacțiilor efectuate de către P. R. G. a depășit plafonul de ... Euro,s-a apreciat ca aceasta trebuia să se înregistreze ca plătitoare de TVA începând cu data de04.2008 .

Pentru tranzacțiile efectuate de d-na P. R. G. în valoare de ... lei ulterior acestei date, s-a stabilit ca aceasta datorează TVA în sumă de ... lei calculata conform prevederile art.140, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.23, alin.1 și 2 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, întrucât vânzările imobilelor au fost făcute către persoane fizice.

Totodata, conform prevederilor art.156¹, alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv prevederile pct.80, alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, perioada este trimestrul calendaristic, deoarece cifra de afaceri realizată de P.G. în anul 2008 este de ...euro

În timpul verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că doamna P. R. G. a prezentat documente reprezentând facturi de materiale sau prestări de servicii emise pe numele său cu scopul de a justifica parțial proveniența materialelor înglobate în locuințele comercializate, dar nu a putut face dovada cu documente din care să rezulte că materialele achiziționate cu facturile prezentate au fost utilizate în scopul realizării de venituri (nu a prezentat bunuri de consum, nu a făcut dovada punerii în operă a materialelor achiziționate cu facturile prezentate, situații de lucrări, devize generale, pentru a se identifica locația unde s-au utilizat, nu a prezentat jurnale pentru cumpărări și vânzări).

Organele de inspecție fiscală au stabilit că în conformitate cu dispozițiile art.147¹, alin.2 și 3 din Codul fiscal și punctul 48 din HG nr.44/ 2004 cu modificările și completările ulterioare, d-na P. R. G. are posibilitatea deducerii TVA, printr-un decont ulterior înregistrării în scopuri de TVA .

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, d-na P. R. G. nu a decont de TVA cu opțiune de rambursare .

Pentru nevirarea în termen a TVA stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii pentru perioada 25.07.2008 - 30.06.2010 în sumă totală de 5.009 lei, în conformitate cu dispozițiile art.119 și 120, alin.1 și 7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală .

II. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivațiile invocate de petent, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma totală de ...lei, reprezentând taxa pe valoare adăugată și accesorii aferente, stabilita de organele de inspecție fiscală, este legal datorată de P. R. G. din loc. Rm.Vâlcea, jud Vâlcea.

Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează taxă pe valoarea adăugată în sumă ... lei, în condițiile în care aceasta a depășit plafonul de scutire al taxei în luna februarie 2008 și nu s-a înregistrează ca plătitoare de TVA începând cu luna aprilie 2008, cu toate că aceasta a realizat venituri cu caracter de continuitate din tranzacții imobiliare .

În fapt, în perioada 01.01.2006 - 30.09.2009 d-na P. R. G.a realizat venituri din vânzarea de bunuri imobile.

Din contractele de vânzare cumpărare autentificate de notariatele publice rezultă că 5 contracte de vânzare cumpărare sunt încheiate sub numele domnului P. G. V. - personal, P. R.G., prin mandatar P. G.V. și C. V. M., contractul având încheierea de autentificare nr./02.2008 are ca vânzatori pe cele trei persoane menționate anterior, contractul având încheierea de autentificare nr./12.2007 are ca vânzatori pe C.V. M. în nume propriu și pe P. G.V. și P. R. G. prin mandatar C. V. M., iar contractul având încheierea de autentificare nr./09.2007 are ca vânzatori pe P. R. G. și P. G. V..

Valoarea totala de tranzactionare a celor 7 imobile la care coproprietari sunt P. G. V., P. R. G. si C.V. M. este de ...lei, iar valoarea imobilului la care coproprietari sunt P. G. V. și P. R. G. este de ... lei.

În perioada 01.01.2006 - 30.09.2009, soții P. G. V. si P. R. G. și respectiv dl. C. V. M. au efectuat 7 tranzacții imobiliare cu locuințe și terenuri în valoare totală de... lei.

Organele de inspecție fiscala au apreciat că tranzacțiile efectuate de P. R. G. reprezinta o activitate cu caracter de continuitate, iar operatiunile efectuate reprezinta operatiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată .

În cursul lunii februarie 2008, valoarea tranzacțiilor efectuate de către d-na P. R. G., a fost în sumă de ... lei, depășind plafonul de 35.000 euro, respectiv ... lei, astfel că aceasta trebuia să se inregistreze ca platitoare de TVA incepand cu data de 01.04.2008 .

Astfel, pentru tranzacțiile in suma de ... lei, efectuate ulterior datei de la care d-na P. R. G. trebuia să se inregistreze in scopuri de TVA, respectiv 01.04.2008, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca aceasta datoreaza TVA in suma de ... lei.

În drept,

Art. 126 din Legea 571/2003 rep privind Codul fiscal cu modificarile si completarile, defineste **operatiunile impozabile în sensul taxei pe valoare adaugata astfel:**

"(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii :

a) operatiunile 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 plata ;

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

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionând ca atare ;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2) ;"

Prin urmare, conditiile enumerative stipulate la articolul mai sus mentionat sunt conditionate de cerința cumulativă, expres prevăzuta de legiuitor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea operatiunilor in categoria operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata .

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* **o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugata**, respectiv **operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata**, daca cel puțin una din conditiile prevazute la lit.a)-d) art.126, alin.(1) din Codul fiscal nu este indeplinita.

Referitor la **"Persoane impozabile și activitatea economică"**, art. 127 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează :

" (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."

Astfel, din prevederile legale mai sus menționate, se retine ca orice persoana 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 natură celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități."

De asemenea, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se retine ca termenul "exploatare" se referă la toate operațiunile, oricare ar fi forma juridică a acestora, efectuate în scopul obținerii de venituri, având caracter de continuitate.

Referitor la "**Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici**", art. 152 , modificat prin art. I pct. 125 din Legea nr. 343/ 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/ 2003, valabil începând cu 01.01.2007, stipulează :

"(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, 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, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, 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 prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor :

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b). [...]

Punctul 61, alin. (1) din H.G. nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele :

"61. (1) Cursul de schimb valutar prevăzut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal este cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României la data aderării."

De asemenea, punctul 62, alin. (1) și alin. (2) lit. a) din H.G. nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele :

"62. (1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului

pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, **în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează :**

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, **acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;[...]"**

Potrivit prevederilor legale enunțate anterior, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o 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.

Pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată se aplică cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art.140, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care menționează :

"(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."

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, în perioada 01.01.2006 - 30.09.2009 d-na P. R. G. a încheiat un număr de 8 contracte de vânzare bunuri imobile, în valoare totală de ... lei, din care cota parte obținută de aceasta din valoarea totală a contractelor reprezintă venituri în suma de ... lei.

În situația în care persoana fizică vinde succesiv bunuri imobile și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun taxării. Caracterul de continuitate al operațiunii în cauză este dat de existența contractelor succesive de vânzare a bunurilor imobile, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare la persoana impozabilă .

Astfel, se reține că d-na P. R.G. a realizat tranzacții imobiliare cu construcții noi, care au caracter de continuitate și nu intră în cadrul administrării normale a unui patrimoniu familial, fapt pentru care avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, să aplice taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzării de bunuri imobile și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, învederând totodată

dispozitiile pct.66, alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"[...] activitatea economica se considera ca fiind începută din momentul în care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta începe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice." si analizand operatiunile efectuate in perioada 2006 - 2009 de catre petentă, respectiv realizarea a 8 tranzactii imobiliare, rezulta ca **acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

Pe cale de consecinta, petenta, prin operatiunile pe care le-a desfasurat in aceasta perioada a avut calitatea de **persoana impozabila**, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din această calitate, avand ca prima obligatie declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă .

Din punct de vedere fiscal, operatiunile au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale.

Prin urmare, avand in vedere ca doamna P.R. G. are calitatea de persoana impozabila, desfasurand activitati economice, urmare a tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, rezultă că operațiunile efectuate de catre petentă intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevazute de art.126, alin.(1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, respectiv inregistrarea in scopuri de TVA, in conditiile in care depaseste plafonul de scutire de 35.000 euro.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspectie fiscala nr./...12.2010, rezulta ca persoana impozabila P. R. G. a depasit plafonul de scutire in luna februarie 2008, devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu 01.04.2008, in conformitate cu prevederile art.152 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, avand obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, pana in aprilie 2008, obligatie neindeplinita de aceasta.

Ulterior datei de 01.04.2008, prin încheierea a cinci contracte de vânzare-cumpărare, P. G. V., P. R. G. si C. V. M. în calitate de vânzători , au obținut venituri totale în sumă de ... lei, din care cota parte din contract ce îi revine d-nei P. R. G. este de ... Lei

De asemenea, tinand seama de activitatea desfasurata, se retine ca petenta nu s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata ca o persoana impozabila, intrucat a realizat venituri dintr-o activitate economica constand in vanzarea de bunuri imobile, iar pe perioada 01.04.2008 - 30.09.2009 nu a tinut evidenta contabila a taxei pe valoarea adaugata si nu a virat la bugetul de stat obligatia fiscala rezultata, reprezentand taxa pe valoarea adaugata, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat legal la stabilirea cuantumului acesteia, dupa data la care a depasit plafonul legal de scutire.

Cum ulterior datei de 01.04.2008 petenta a obtinut venituri in suma de ... lei, organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

Referitor la sustinerea petentei potrivit careia față de dispozitiile art.127 alin (1) si (2) din Codul Fiscal, nici ea nici ceilalti coproprietari nu pot fi considerati persoane

impozabile și nici că desfașoară activitate economică întrucât nu sunt nici comercianți, nici producători sau prestatori de servicii și nici nu au desfășurat activitate de exploatare a bunurilor corporale sau necorporale, activitate care să aibă caracter de **continuitate**, se rețin următoarele :

Față de prevederile legale mai sus menționate, rezultă că pentru a determina dacă o persoană fizică devine impozabilă în sensul art.127 din Codul Fiscal, pentru livrarile de construcții noi, de părți ale acestora sau terenuri construibile, respectiv dacă aceasta obține venituri cu caracter de continuitate trebuia avut în vedere cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri din transferul proprietăților imobiliare.

Astfel, atunci când persoana fizică realizează în cursul unui an calendaristic mai multe tranzacții imobiliare constând în vânzări de construcții noi, altele decât cele utilizate în scop personal care nu intra în sfera de aplicare a TVA, aceste tranzacții capătă caracter de continuitate.

De asemenea, raportat la dispozițiile pct. 66 (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, tranzacțiile efectuate de petentă nu au fost operațiuni ocazionale, intenția acesteia de a desfășura o activitate economică reieșind din investițiile pregătitoare necesare inițierii unei activități economice, respectiv : procurarea terenului, obținerea certificatului de urbanism și a autorizației de construire, achiziționarea de materiale de construcție, operațiunile de intabulare separată a fiecărei locuințe la cartea funciara, în vederea vânzării acestora.

Totodată, prin încheierea unui număr de 8 contracte de vânzare-cumpărare în care petenta are calitatea de vânzător/coproprietar rezultă fără echivoc că aceasta a realizat venituri cu caracter de continuitate.

Pe cale de consecință, prin operațiunile pe care le-a desfășurat, d-na P. R. G. a avut calitatea de persoană impozabilă pentru tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea de construcții noi, operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Pe de altă parte, se reține că în opinia legiuitorului nu numai exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate reprezintă activitate economică, ci și vânzarea /comercializarea acestora, care reprezintă operațiuni diferite, dar care au însă un numitor comun și anume acela că ambele sunt generatoare de venituri.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia organul fiscal nu și-a îndeplinit nici rolul activ de îndrumare instituit de art. 7 alin. (5) din Codul de procedură fiscală, aceasta nu poate fi primită de organele de soluționare din următoarele motive:

Potrivit art.7 alin. 5 cod de procedură fiscală "*Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.* "

Așa cum a fost prezentat anterior, cadrul legal ce reglementează taxa pe valoare adăugată este **Codul Fiscal** publicat în Monitorul Oficial al României.

O dată publicat în MONITORUL OFICIAL, Codul fiscal și orice reglementare emisă în aplicarea acestuia, se consideră că orice persoană are acces la acesta și se prezumă că a luat cunoștință despre dispozițiile sale imperative.

Totodată, trebuie precizat că legislația în domeniul TVA relativ la definirea persoanelor impozabile și a activităților economice pe care acestea le desfășoară, nu a fost modificată semnificativ din anul 2002. Mai mult, încă de la apariția Legii 345/ 2002 privind TVA, persoanele fizice care realizau tranzacții imobiliare în scopul obținerii de

venituri cu caracter de continuitate, aveau obligația să se înregistreze și să plătească TVA.

De asemenea, până la 01 ianuarie 2007, data aderării la U.E., nu exista nici o scutire de TVA pentru vânzările de clădiri și terenuri, orice tranzacție fiind taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă, în timp ce după această dată, vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxa pe valoare adăugată, cu excepția vânzărilor de terenuri construibile și construcții noi.

Totodată, d-na P. R. G. nu face dovada existenței vreunei solicitări scrise formulată în acest sens către Direcția Generală a Finanțelor Publice Valcea și la care să nu fi primit un răspuns, astfel încât susținerea petentei apare ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.

În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA pe care petenta sustine ca nu i s-a acordat desi a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala, documentele justificative se retin urmatoarele :

Potrivit dispozițiilor art. 147 ^M alin. 1 din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, valabil începând cu 01.01.2007, numai o persoană **impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul** să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere.

Asadar, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA are toate drepturile și obligațiile ce decurg din legislația referitoare la aceasta respectiv are obligația să colecteze și să plătească TVA aferentă livrărilor de bunuri taxabile, dar are și dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activității sale economice.

Avand in vedere inasa că petenta nu s-a înregistrat in scopuri de TVA pana la data efectuării inspecției fiscale, aceasta fiind o condiție *sine qua non* pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, prin neindeplinirea acestei condiții necesare, esențiale, aceasta este decazută din drepturile conferite de legea fiscală, privind deductibilitatea TVA, pana la înregistrarea sa ca persoană impozabilă in scopuri de TVA.

Asa cum s-a aratat anterior, legiuitorul a prevazut ca in atare situatii in care contribuabilii au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, aceasta abatere este sanctionata de legiuitor prin *solicitarea de catre organele fiscale a platii taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.*

Mai mult decât atât, in ceea ce priveste exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoare adaugata, incepand cu 01.01.2010 sunt aplicabile prevederile alin (4) al pct 62 din normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, potrivit carora, persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea in scopuri de TVA in termenul prevazut de lege, indiferent daca au facut sau nu obiectul controlului efectuat de organele fiscale competente, au dreptul sa ajusteze in primul decont de TVA depus dupa înregistrare, dupa caz, sau intr-un decont ulterior in conditiile prevazute la art.145-149 din Codul fiscal:

"a) taxa deductibila aferenta bunurilor aflate în stoc si serviciilor neutilizate la data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de taxa daca ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevazut de lege;

b) taxa deductibila aferenta activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de executie, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de taxa daca ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevazut de lege, cu conditia, în cazul bunurilor de capital, ca perioada de ajustare a deducerii, prevazuta la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, sa nu fi expirat;

c) taxa deductibila aferenta achizițiilor de bunuri si servicii efectuate în perioada cuprinsa între data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de taxa daca ar fi solicitat în termenul prevazut de lege înregistrarea si data la care a fost înregistrata."

În concluzie , petenta avea obligatia colectarii TVA si totodata a platii acesteia la bugetul statului de la data la care acesta trebuia sa se inregistreze in scopuri de TVA, adica 01.04.2008 si de asemenea avea dreptul sa-si exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor necesare realizarii constructiei, insa numai dupa inregistrarea efectiva in scopuri de TVA, prin declararea acesteia in primul decont depus dupa inregistrare, sau intr-un decont ulterior in conditiile prevazute la art.145-149 din Codul fiscal.

În acest fel nu se elimina dreptul de deducere al petentei, numai că el se poate exercita dupa ce au fost indeplinite conditiile si formalitatile cerute de legislatia in vigoare, in speta inregistrarea in scopuri de TVA si obtinerea calitatii de platitoare de TVA, asa cum se arata la art.145 alin.(4) din Codul fiscal si la pct. 45, alin. (1), (2) si (3) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

2) Referitor la accesoriile în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate mai sus, debitul care le-a generat a fost reținut ca fiind legal datorat .

În fapt, potrivit deciziei de impunere nr./...12.2010, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă totală de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei .

Având în vedere faptul că potrivit celor reținute anterior, debitul suplimentar in suma totala de ... lei reprezentand taxa pe valoare adăugată este legal datorat de petentă, și întrucât majorările/penalitățile de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale ", pe cale de consecință și accesoriile în sumă de ... lei sunt legal datorate de aceasta .

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.205 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit. a) si alin.(2), art.216 alin (1) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicat la data de 31.07.2007, se :

DECIDE

Respingerea în totalitate a contestatiei formulate de **d-na P. R. G.** pentru suma totala de ... lei din care : taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, ca neântemeiata.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,