

Decizia nr. 349/2012
privind solutionarea contestatiei formulata de domnul **X**,
inregistrata la DGFP-MB sub nr. ...

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice Sector Sector .., cu adresa nr. .., inregistrata la DGFP-MB sub nr. .., asupra contestatiei formulata de domnul **X**, cu domiciliul in Bucuresti, ...

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector .. sub nr. .., il constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. .., comunicata la data de **28.05.2012**, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de .. lei, care se compun din:

- .. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- .. lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA ;
- .. lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. . intocmit de AFP Sector ...

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB este investit sa se pronunte asupra contestatiei formulata de domnul **X**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

1. Organele fiscale din cadrul AFP sector .. au luat in considerare faptul ca avea obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA din anul 2006, conform constatarilor din procesul – verbal al Garzii financiare, desi la data intocmirii Raportului de inspectie fiscala, adica la data de 25.05.2012, anul fiscal 2006 era prescris, conform art. 91 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata. Desi in Raportului de inspectie fiscala al AFP sector.. se mentioneaza ca nu se mai pot stabili obligatii pe anul 2006, inspectorii fiscali au considerat ca a devenit platitor de TVA din data de 01.01.2007 si nu la data depasirii plafonului de scutire din anul 2007.

2. Inspectorii fiscali nu au aplicat corect prevederile art.140 din Codul fiscal, pentru ca in cazul in care este supus taxarii, in pretul contractelor de vanzare-cumparare referitoare la imobile este inclus si TVA, potrivit legislatiei europene in

domeniu. In acest sens, sustine ca a depus o declaratie notariala care nu a fost luata in considerare de inspectorii fiscali.

Calcululele privind TVA colectata trebuiau facute prin aplicarea procedeeului sutei marite, conform pct.23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal.

3. Nu a fost acordat dreptul de deducere a TVA aferent cheltuielilor cu materiale, materiile prime si de constructie utilizate pentru ridicarea imobilelor pentru care s-a calculat TVA de plata, desi a fost inregistrat in scopuri de TVA.

In concluzie contestatarul considera ca fiind nelegala si netemeinica Decizia de impunere nr...., constatarile cuprinse in RIF nr. ..., iar pe cale de consecinta solicita exonerarea de plata a debitului si a accesoriilor aferente, care au rezultat din faptul ca au fost stabilite obligatii fiscale pe anul 2006, in mod ilegal.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..., AFP Sector ... a emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..., prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de ... lei, care se compun din:

- ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA ;
- ... lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

III. Fata de constatarile organului fiscal, sustinerile contribuabilului, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. In ceea ce priveste prescriptia dreptului de a stabili obligatii fiscale

In fapt, potrivit Raportului de inspectie fiscala nr. ..., organele de inspectie fiscala ale AFP sector ... au efectuat o inspectie fiscala partiala, privind calculul taxei pe valoarea adaugata, datorata bugetului consolidat de persoana fizica X, ca urmare a adresei nr. ... emisa de Garda Financiara-Sectia Municipiului Bucuresti inregistrata la AFP sector .. sub nr. ..., prin care se comunica faptul ca s-au efectuat verificari cu privire la vanzarile de terenuri si constructii pe care le-a tranzactionat numitul X in perioada 2006-2010.

Garda Financiara-Sectia Municipiului Bucuresti a efectuat aceasta verificare ca urmare a solicitarii primite cu adresa nr. ... din 14.03.2011 de la Parchetul de pe langa Judecatoria .., întocmind procesul-verbal la data de 17.06.2011, prin care a evaluat prejudiciul total produs bugetului consolidat al statului, intrucat au fost incalcate prevederile Codului fiscal al Romaniei cu privire la inregistrarea ca platitor de TVA si cu privire la baza de calcul a acesteia, informand in acest sens si Parchetul de pe langa Judecatoria ... cu adresa nr.

In Procesul-verbal incheiat de Garda Financiara – Sectia Bucuresti la data de 07.06.2011 se mentioneaza ca in conformitate cu prevederile art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, persoana fizica X avea obligatia sa solicite in termen de 10 zile, respectiv pana la data 10.10.2006 inregistrarea in scopuri de TVA, iar

potrivit pct.66, alin.1, lit.c din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal persoana fizica X ar fi trebuit sa devina platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal incepand cu data de **01.11.2006**, deoarece a depasit plafonul de scutire in **luna septembrie 2006**.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 91 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.”

Avand in vedere prevederile legale sus invocate se retine ca termenul de prescripție a dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale se prescrie in cinci ani termen care incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. De asemenea, dreptul de creanță fiscală și obligatia fiscala corelativa se nasc in momentul in care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Fata de cele aratate, rezulta ca nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei invocarea de catre contestatar a prescripției dreptului de a stabili obligatii fiscale pe anul 2006 intrucat prin decizia de impunere contestata nr. ..., pentru anul 2006 nu au fost stabilite obligatii fiscale, perioada verificata pentru care s-au stabilit obligatii fiscale reprezentand TVA fiind **01.01.2007-30.09.2010**, perioada aflata inlauntrul termenului de 5 ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale.

Faptul ca prin procesul verbal din data de 07.06.2011, Garda Financiara-Sectia Bucuresti a retinut ca domnul X a devenit persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata de la data de 01.11.2006 ca urmare a depasirii plafonului de scutire de TVA in septembrie 2006, nu inseamna ca organele de inspectie fiscala au stabilit obligatii fiscale pentru o perioada prescrisa, astfel incat contestatorul sa poata beneficia de efectele prescripției extinctive.

Totdata se retine ca domnul X este inregistrat ca persoana impozabila (platitor de TVA) din data de 17.06.2010 potrivit certificatului de inregistrare in scopuri de TVA nr.

In nota explicativa din 02.06.2011 data in fata organelor Garzii Financiare Bucuresti, la intrebarea acestora cu privire la natura sumelor achitate cu titlu de TVA aferente deconturilor de TVA aferente lunilor august si septembrie 2010,

contestatorul precizeaza ca sumele declarate prin cele 2 deconturi de TVA reprezinta contravaloarea unui numar de 3 imobile "vandute in intervalul 2006 – 2010". Rezulta, asadar, ca insusi domnul X si-a recunoscut calitatea de persoana impozabila in scopuri de TVA incepand cu anul 2006 si a declarat in parte TVA aferenta perioadei 2006 – 2010, prin deconturi de TVA depuse in anul 2010, deci in cadrul termenului de prescriptie.

Fata de cele anterior precizate, contestatia contribuabilului urmeaza a fi respinsa pentru acest capat de cerere.

3.2. Referitor la TVA in suma de ... lei

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte daca organele de inspectie au stabilit corect in sarcina domnului X taxa pe valoarea adaugata datorata in suma de ... lei, aferenta veniturilor realizate din tranzactiile efectuate in perioada 01.01.2007-30.09.2010 constand in vanzari de imobile si terenuri.

In fapt, in urma verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca persoana fizica X a realizat in perioada 01.01.2007 - 30.09.2010 un numar de 20 tranzactii imobiliare constand in vanzarea de terenuri si constructii, realizand venituri cu caracter de continuitate, fara sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA dupa depasirea plafonului de venituri, realizate din operatiuni impozabile in decursul unui an calendaristic.

Organele de inspectie fiscala, din analiza documentelor si in baza prevederilor Codului fiscal, au constatat ca persoana fizica X este persoana impozabila, iar tranzactiile efectuate de aceasta, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, prin Raportul de inspectie fiscala nr. ... organele de inspectie fiscala au retinut ca domnul X nu s-a inregistrat in termen ca platitor de TVA, acesta devenind platitor de TVA la data de 01.11.2006 prin depasirea plafonului de scutire, conform prevederilor art. 152 alin. (1) si (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006, fapt consemnat in procesul-verbal emis de Garda Financiara – Sectia Bucuresti, transmis cu adresa nr. ... inregistrata la DGFP-MB sub nr.

Intrucat contribuabilul nu a solicitat in termenul legal inregistrarea in scopuri de TVA, domnul X a devenit persoana impozabila din perspectiva TVA fara a se inregistra in termen ca platitor de TVA, conform prevederilor art. 126 alin. (1) coroborat cu art.152 alin. (1), alin. (2) si alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006.

Domnul X s-a inregistrat cu intarziere ca platitor de TVA la data de **17.06.2010**, prin optiune, fiindu-i atribuit de catre organul fiscal codul de inregistrare fiscala RO....

Intrucat contribuabilul nu a solicitat in termenul legal inregistrarea in scopuri de TVA, contrar prevederilor legale, organele de inspectie fiscala ale AFP Sector ..., au procedat la calcularea TVA colectata si implicit la stabilirea TVA de plata

suplimentara in baza art.152, alin.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru perioada 01.01.2007 - 30.09.2010, organele de inspectie fiscala ale AFP Sector ... au stabilit o baza impozabila in suma de ... lei, pentru care, au colectat TVA in suma de ... lei, luand in considerare contractele de vanzare - cumparare puse la dispozitie de catre contribuabil, notarii publici care au fost solicitati, precum si din documentele transmise de Garda Financiara – Sectia Municipiului Bucuresti.

Pentru veniturile din operatiuni taxabile in suma de ... lei organele de inspectie au stabilit o TVA colectata in suma de ... lei, calculata astfel:

√ ... lei, prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% la contravaloarea tranzactiilor realizate in perioada 2007-2009, in suma totala de ... lei, in conformitate cu prevederile art. 140 din Codul fiscal;

√ ... lei, prin aplicarea cotei standard de TVA de 24% asupra tranzactiilor in suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art.140 alin. (1) din Codul fiscal, in vigoare in anul 2010;

√ ... lei, prin aplicarea cotei de 4,76%, asupra tranzactiilor in suma de ... lei, prin aplicarea procedurii sutei marite, in conformitate cu prevederile pct.23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, in vigoare in anul 2010;

√ - **(minus)** ... lei (... lei TVA colectata control – ... lei TVA colectata eronat de contribuabil), prin aplicarea cotei reduse de 5% la contravaloarea tranzactiilor in suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art. 140 alin. (2¹) din Codul fiscal, in vigoare in anul 2010.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. ..., organele fiscale au emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..., prin care au stabilit in sarcina domnului X obligatii de plata in suma totala de ... lei, care se compun din:

- ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA ;
- ... lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

In esenta, prin contestatia formulata domnul X nu contesta calitatea sa de persoana impozabila in scopuri de TVA, ci invoca urmatoarele:

- aplicarea corecta a prevederilor art.140 din Codul fiscal, in sensul ca in pretul contractelor de vanzare-cumparare referitoare la imobile este inclus si TVA, iar calculul TVA colectata trebuia facut prin aplicarea procedurii sutei marite, conform pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal;

- acordarea dreptului de deducere a TVA aferent cheltuielilor cu materiale, materiile prime si de constructie utilizate pentru ridicarea imobilelor pentru care s-a calculat TVA de plata.

In drept, referitor la exercitarea dreptului de deducere, potrivit art. 145, art. 147¹ si art. 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in anul 2007:

”Art. 145. – (4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153”.

”Art. 147¹. - (1) **Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, 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, conform art. 145-147.**

(2) **În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere** în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, **persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior**, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.

(4) Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2)”.

”Art. 153. - (1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), 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 [...]”.

Prevederi similare au existat pe întreaga perioadă supusa verificării.

Totodata, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Titlului VI “Taxa pe valoarea adaugata” din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare în anul 2007 a stabilit urmatoarele:

“ 45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective cum ar fi faptul ca aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice”.

“48. În aplicarea art. 147¹ alin. (3), din Codul fiscal, persoana impozabilă va solicita deducerea prin scrisoare recomandată, însoțită de facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, în original, la organele fiscale competente, care vor răspunde la cerere în termen de treizeci de zile lucrătoare de la data scrisorii recomandate. Persoana impozabilă își va exercita dreptul de deducere în decontul prevăzut la art. 1562 din Codul fiscal, aferent perioadei fiscale în care respectiva

persoană a primit autorizarea de deducere a taxei de la autoritatea fiscală competentă”.

Ulterior, prin modificările succesive ale Normelor metodologice s-au stabilit următoarele:

“ **45.** (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 1471 alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 1562 din Codul fiscal, după ce înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție, în cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României, se aplică prevederile art. 1472 din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145-1471 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.

(3) **În cazul micilor întreprinderi care au aplicat regimul special de scutire în conformitate cu prevederile art. 152 din Codul fiscal, și care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, taxa pentru achiziții efectuate înainte de înregistrare se deduce potrivit prevederilor pct. 61 alin. (6)-(8) și pct. 62 alin. (4)-(6)”.**

“**48.** (1) **Prevederile art. 147¹ alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale.**

(2) În aplicarea art. 1471 alin. (3) din Codul fiscal, persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, faptul că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere”.

În legătură cu situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat în termen înregistrarea în scopuri de TVA, pct. 62 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2007 prevede:

“**62.** (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:

[...]

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificata dupa înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost înregistrata normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe 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.”

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere, pct. 62 a fost modificat si completat, dupa cum urmeaza:

“62. (4) Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul controlului organelor fiscale competente, au dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145-149 din Codul fiscal:

a) taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;

b) taxa deductibilă aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, cu condiția, în cazul bunurilor de capital, ca perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat;

c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în 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 la care a fost înregistrată.

(5) Pentru ajustarea taxei prevăzută la alin. (4), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145-149 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal”.

Potrivit Ordinului presedintelui ANAF nr. 2245/2010 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată":

“Rândul 28 - se evidențiază sumele rezultate din corectarea informațiilor de la rândurile 21, 22, 23 din deconturile anterioare, ajustările prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, a căror exigibilitate este ulterioară datei de 1 iulie 2010, dar care au fost generate de operațiuni pentru care cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată a fost de 19%, potrivit dispozițiilor art. 134² alin. (3) din Codul fiscal, precum și orice alte sume rezultate din regularizările prevăzute de legislația în vigoare datorate unor evenimente, cu excepția celor prevăzute la art. 138 din Codul

fiscal, care determină modificarea datelor declarate inițial, **cum ar fi nedeclararea din eroare a operațiunii în perioada în care intervine exigibilitatea.**”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspectie fiscala constata neîndeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, după înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi datorat-o pe perioada scursa între data la care avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal si data la care înregistrarea a devenit efectiva. Totodata, contribuabilii au dreptul sa-si deduca taxa aferenta achizițiilor de bunuri si servicii efectuate pe perioada cuprinsa între data la care ar fi fost înregistrați în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data înregistrării efective, prin primul decont depus dupa inregistrare sau printr-un decont ulterior.

Deoarece orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are toate drepturile si obligatiile ce decurg din legislatia referitoare la taxa pe valoarea adaugata, respectiv are obligatia sa colecteze si sa plateasca taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor de bunuri taxabile, dar are si dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor de bunuri si servicii destinate activitatii sale economice si având în vedere faptul ca persoana fizica X, asa cum s-a retinut mai sus, nu s-au înregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in termen, aceasta fiind conditio sine qua non pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, rezulta ca prin neîndeplinirea acestei conditii necesare, esentiale, contribuabilul nu-si poate exercita dreptul de deducere aferenta achizițiilor de materiale de constructie pâna la înregistrarea ca persoana impozabila în scopuri de TVA.

Totodata, dreptul de deducere al taxei poate fi exercitat si dupa indeplinirea formalitatilor si inregistrării in scopuri de TVA, **prin primul decont al perioadei fiscale sau ulterior cand sunt indeplinite conditiile de justificare al dreptului de deducere cu documente, potrivit legii.** Cum contestatarul a obtinut calitatea de persoana impozabila platitoare de TVA la cererea sa in luna iunie 2010, aceasta avea posibilitatea sa beneficieze de dreptul de deducere al taxei pe valoare adaugata aferenta materialelor si serviciilor achizitionate inscrisa in primul decont depus sau ulterior, cu conditia justificării taxei deductibile cu documente potrivit legii.

In speta, dupa inregistrarea in scopuri de TVA in data de 17.06.2010 si pana la data de 30.09.2010, data pana la care a fost realizata inspectia fiscala, domnul X nu si-a exercitat dreptul de deducere aferenta achizițiilor de materiale de constructie prin deconturile depuse pentru aceasta perioada. Din documentele existente la dosarul cauzei reiese ca **in decontul lunii octombrie 2010 (ulterior perioadei suspusa inspectiei), contestatarul si-a dedus totusi TVA in suma de ... lei prin evidentierea ei la randul 28 “regularizari taxa dedusa”, unde se declara si achizițiile nedeclarate din perioadele anterioare, uzand astfel de dreptul de deducere in conformitate cu prevederile art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.** Mai

mult, contestatarul nu a depus niciun document in sustinerea cauzei din care sa reiasa cuantumul taxei solicitate la deducere.

In ceea ce priveste cota taxei pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile art. 137 si art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2007:

„Art. 137. – (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), **din tot ceea ce constituie contrapartida obținută** sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; [...]“.

„Art. 140. – (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“.

Ulterior, cota standard de TVA a fost majorata de la 19% la 24% prin pct. 44 din O.U.G. nr. 58/2010 incepand cu data de 1 iulie 2010, iar prin art. III din O.U.G. nr. 200/2008 a fost introdus alin. (2¹) al art. 140 din Codul fiscal care a prevazut, incepand cu data de 15 decembrie 2008, cota redusa de TVA de 5% pentru livrarile de locuinte ca parte a politicii sociale.

Prin pct. 23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 s-a explicat modalitatea de aplicare a cotelor de TVA, dupa cum urmeaza :

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

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

Aceasta formula de calcul se aplica si in cazul cotelor de 24%, respectiv 5%.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, TVA se determina prin aplicarea cotei in vigoare la data la care intervine faptul generator, respectiv prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

Totodata, procedeul sutei marite se aplica pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ (sau $24 \times 100/124$) in cazul cotei standard și $5 \times 100/105$ in cazul cotelor reduse, **numai cand prețul de vânzare include și taxa**.

În același sens s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală prin Decizia nr.2/2011, aprobată prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1873/12.04.2011, publicat în Monitorul Oficial al României nr.278/20.04.2011 potrivit căruia:

„În interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, **pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:**

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

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

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

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

1. pentru anii fiscali 2007, 2008, 2009 organele de inspectie au stabilit TVA colectata in suma de .. lei (.. lei – 2007, .. – 2008 si .. – 2009), prin aplicarea cotei standard de 19% asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii in suma de .. lei (.. – 2007, .. lei – 2008 si .. lei – 2009), ca urmare a faptului ca pretul de vanzare stipulat in contractele de vanzare – cumparare incheiate in aceasta perioada nu includea si taxa pe valoarea adaugata.

2. in anul 2010 organele de inspectie fiscala au stabilit o TVA colectata in suma de .. lei, calculata astfel:

- .. lei, prin aplicarea cotei standard de TVA de 24% asupra veniturii in suma de .. lei, in conformitate cu prevederile art.140 alin. (1) din Codul fiscal, in vigoare in anul 2010;

- .. lei, prin aplicarea cotei recalculate de TVA de 4,76%, asupra veniturii in suma de .. lei, prin aplicarea procedurii sutei marite, in conformitate cu prevederile pct.23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, in vigoare in anul 2010;

- .. lei, prin aplicarea cotei reduse de 5% asupra veniturii in suma de .. lei, in conformitate cu prevederile art.140 alin. (2¹) din Codul fiscal, in vigoare in anul 2010.

Asadar, conform constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. ..., rezulta ca organele fiscale au aplicat procedeul sutei majorate numai in cazul contractului de vanzare – cumparare nr. ... in care este stipulat faptul ca pretul de vanzare include taxa pe valoarea adaugata (5%), motiv pentru care au determinat TVA colectata, cu cota de 4,76%, in timp ce pentru restul tranzactiilor au aplicat cotele normale de TVA

(nerecalculate) deoarece in contractele de vanzare-cumparare incheiate cu beneficiarii nu se precizează dacă prețul stipulat include și TVA.

Astfel că, atâta timp cât în contractele de vânzare cumpărare nu este prevăzut în mod expres faptul că prețul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt aplicabile prevederile pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum au fost interpretate prin Decizia nr. 2/2011 a Comisiei Fiscale Centrale, și nu cele ale pct.23 alin.(2) din același act normativ, așa cum susține contestatarul. Referitor la declaratia notariala invocata de domnul X in sustinerea cauzei, se retine ca aceasta nu a fost prezentata in sustinerea cauzei, nefiind precizat nici macar continutul acesteia si legatura cu contrapartida incasata de contestatar in baza contractelor de vanzare-cumparare incheiate cu beneficiarii.

Avand in vedere aceste precizari legale si potrivit situatiei de fapt inregistrata se retine ca la fundamentarea constatarilor efectuate organele de inspectie fiscala au avut in vedere toate aspectele situatiei in fapt inregistrate, respectiv documentele prezentate de contestatar in acest sens.

Fata de cele anterior precizate, contestatia contribuabilului urmeaza a fi respinsa pentru taxa pe valoarea adaugata datorata in suma de .. lei, aferenta veniturilor realizate din tranzactiile efectuate in perioada 01.01.2007-30.09.2010 constand in vanzari de imobile si terenuri.

3.3 Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de .. lei

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesoriile aferente TVA in suma de .. lei, in conditiile in care, pe de-o parte, la punctul 3.2 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul principal reprezentand TVA in suma de .. lei, iar pe de alta parte, contribuabilul nu au depus documente sau situatii din care sa rezulte ca s-au calculat eronat accesoriile contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere nr. .., s-au stabilit pentru perioada 25.03.2007 – 25.10.2010, accesorii aferente TVA in suma de ... lei, din care:

- ... lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA ;
- ... lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

In drept, potrivit art. 119 si art.120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare la data de 01.01.2010:

„Art. 119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

„Art. 120 (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Începând cu data de 01.07.2010, prevederile Codului de procedura fiscală, referitoare la modul de calcul al accesoriilor, s-au modificat după cum urmează :

„Art. 119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

„Art. 120 (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. ”

„Art. 120¹ (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadența a obligațiilor de plată se datorează după acest termen majorări/dobânzi și/sau penalități de întârziere.

Referitor la suma de .. lei (.. lei + .. lei), reprezentând majorări/dobânzi și/sau penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată individualizate prin Decizia de impunere nr. .., se reține că stabilirea acestora reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatarului a fost reținut debitul de natură taxei pe valoarea adăugată în suma de .. lei, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor și nici documente sau situații din care să rezulte că acestea au fost calculate eronat, reiese că se datorează și suma de .. lei, cu titlu de accesorii aferente TVA, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 137, art. 140, art. 145, art. 147¹ și art. 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 23, pct.45, pct. 48, pct. 62 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI “Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, Ordinul președintelui ANAF nr. 2245/2010 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) “Decont de taxă pe valoarea adăugată”, art. 119, art.120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul **X** împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale

stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. ..., prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de ... lei, care se compun din:

- .. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- .. lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA ;
- .. lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.