



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală
Directia Generala a Finantelor Publice
a Judetului Vâlcea



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

DECIZIA nr.din 2010

privind modul de soluționare a contestației formulate de dl din Rm. Valcea înregistrata la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de dl din Rm. Valcea la data de cu contestație formulata împotriva Deciziei de impunere nr..... și Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr..... anexă la aceasta, prin care s-a stabilit în sarcina sa suma de lei reprezentind accesorii aferente taxei pe valoare adăugată.

Petentul 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 formulata de dl, înregistrata la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr.....

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

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

Potentul motiveaza ca organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei in mod eronat, urmare interpretarii gresite si discreționare a prevederilor legale in materie, dar si datorita retinerii gresite a situatiei in fapt.

Potentul precizeaza ca s-a înregistrat ca platitor de TVA, conform declaratiei de înregistrare fiscala, cod, in data de, insa organele de inspectie fiscala au constatat ca plafonul de scutire a fost depasit la, cu obligatia de a solicita înregistrarea in scopuri de TVA pana la ... si de a deveni persoana impozabila din data de

Potentul arata ca organul de control a facut referire in raportul de inspectie fiscala la prevederile art.152, alin. 6 si pct.62 alin 2, lit b din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, insa nu a respectat aceste prevederi legale, in sensul ca normele explicita clar ca organele competente vor solicita plata taxei pe care persoana ar fi datorat-o daca ar fi fost înregistrata normal in scopuri de TVA la termen (diferenta dintre TVA colectata si TVA deductibila) si nu taxa colectata aferenta perioadei asa cum eronat au procedat.

In acest fel, plecand de la calculul eronat al taxei de plata organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea majorarilor de intarziere in suma de..... lei, care este in opinia contestatarului nelegala si netemeinica.

Astfel petentul considera ca organul de inspectie fiscala nu a tinut cont de prevederile codului de procedura fiscala, in ceea ce priveste interpretarea legii (art.13), precum si in ceea ce priveste dreptul contribuabilului de a fi informat si de a fi ascultat (art.107 si art.9), *punctul sau de vedere exprimat in minuta din data de nefiind luat in considerare la emiterea deciziei de impunere.*

In ceea ce priveste interpretarea unitara a legii , petentul da exemplu in acest sens o decizie emisa de DGFP Valcea privind solutionarea unei contestatii, publicata pe sait-ul MFP-ANAF prin care, sustine ca se trateaza un caz similar, adica nedeclararea in termen a persoanei impozabile ca platitoare de TVA, respectiv aplicarea prevederilor art.152, alin 6 din Codul fiscal, si pct.62, alin.2, lit. b din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal si acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Astfel , intrucat prin decizia respectiva se trateaza aceeaasi perioada fiscala, aceesi situatie, in baza aceleiasi legislatii in vigoare la momentul faptei, totusi tratamentul fiscal aplicat de organele de inspectie fiscala este diferit de cel aplicat in speta de fata

Referitor la acordarea dreptului de deducere al TVA deductibil, petentul arata ca acesta nu se acorda de inspectorii fiscali, ci este prevazut de codul fiscal, daca sunt indeplinite anumite cerinte specificate in lege.

Astfel petentul sustine ca organele de inspectie fiscala nu au precizat articolele de lege care nu au fost respectate pentru care nu beneficiaza de drept de deducere la exigibilitatea taxei, unde se incadreaza fapta savarsita si conform carui articol de lege acestea au dreptul sa nu acorde dreptul de deducere al TVA deductibil.

Totodata petentul arata ca se face confuzie intre data cand ia nastere dreptul de deducere si modul cand acesta isi exercita dreptul de deducere, acesta precizand ca a considerat ca-si exercita in mod legal acest drept, cu respectarea cerintelor obligatorii prevazute de art.145,art.146 si 147¹ din Codul fiscal si pct.45, alin 4 si pct.46, alin 1 din HG 44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a codului fiscal, drept care este conditionat de justificarea cu documente legal intocmite. Cu toate acestea, petentul sustine ca organul fiscal face interpretari gresite, in sensul ca dreptul de deducere este acordat in primul decont de TVA, adica la trim III 2009.

Potentul considera ca potrivit acestor dispozitii legale, orice persoana impozabila, inregistrata ca platitor de TVA, chiar daca inregistrarea nu s-a facut in termen, are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata, daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, iar justificarea acesteia se face pe baza de factura fiscala, emisa de o persoana impozabila, inregistrata ca platitor de TVA.

In ceea ce priveste faptul ca declararea in scopuri de TVA nu s-a facut la termen, dar totusi acest lucru s-a intamplat inainte de efectuarea inspectiei fiscale, petentul precizeaza ca legiuitorul a prevazut acest aspect in dispozitiile art.152 din Codul fiscal si la pct.62, alin 2, lit b) din normele metodologice de aplicare a codului fiscal. Astfel, acesta considera ca inspectorii fiscali au facut confuzie intre dreptul de deducere al TVA deductibil la data exigibilitatii taxei pentru persoanele care nu s-au inregistrat in termen si exercitarea acestui drept prin decontul de taxa, interpretand in mod gresit, nelegal si discretionar legislatia in materie de TVA, in vigoare la data efectuarii operatiunii.

B. Din actul administrativ fiscal contestat rezultă următoarele:

Sotiiau efectuat tranzactii imobiliare in perioada constand in vanzari de apartamente si garaje, situate intr-un singur imobil din Rm. Valcea, in **valoare totala de lei** care in conformitate cu prevederile art.125¹, alin 1, pct.18 si art.127, alin 1 si 2 din codul fiscal au fost considerate activitati economice cu caracter de continuitate .

DI. s-a declarat platitor de TVA in baza Declaratiei de inregistrare fiscala /declaratie de mentiuni, cod la data de *si a fost inregistrat in scopuri de TVA incepand cu*

Intrucat in luna sotii au realizat tranzactii imobiliare in valoare de lei, respectiv EURO, acestia au depasit plafonul de scutire de 35.000 EURO prevazut la art.152, alin 1 din Codul fiscal, atat in asociere cat si individual (respectiv EURO, pentru fiecare in parte) si aveau obligatia inregistrarii in scopuri de TVA incepand cu data de

Astfel cum in perioada octombrie si noiembrie 2007 s-au inregistrat venituri in suma de lei care reprezinta venituri din operatiuni impozabile scutite fara drept de deducere iar in perioada in conformitate cu prevederile art.126, alin. 1 si alin. 9, lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal venituri din operatiuni taxabile in suma de lei, organele de inspectie fiscala au stabilit o **TVA colectata in suma de lei**, in conformitate cu prevederile art.137, alin 1, lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.23, alin 1 si 2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004.

DI a efectuat achizitii de bunuri si servicii (materiale de constructii si prestari servicii - executie lucrari imobil) in perioada in valoare totala de... lei cu TVA deductibila aferenta in suma de ... lei, din care, conform prevederilor art.126, alin 9, lit e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal s-a apreciat ca pentru suma de lei nu este permisa deducerea taxei .

Pentru diferenta de lei (.... lei) organele de inspectie fiscala au concluzionat ca persoana fizica poate beneficia de drept de deducere, in conformitate cu prevederile art.145, alin 1 si 2, lit a) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.45 - referitor la art.145, din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, la momentul cand aceasta a indeplinit conditiile si formalitatile de exercitare a **dreptului de deducere, respectiv trim III 2009**, adica atunci cand aceasta s-a inregistrat din proprie initiativa ca platitoare de TVA.

Persoana fizica, a declarat, incepand cu trim III 2009, TVA deductibila in suma totala de ... lei si TVA colectata in suma totala de ... lei rezultand TVA de recuperat pentru intreaga perioada, in suma de lei.

Ca urmare a constatarilor efectuate de organele de inspectie fiscala a rezultat insa o TVA deductibila in suma de lei, o TVA colectata in suma de ... lei si o TVA de recuperat in suma de lei;

In concluzie, organele de control au stabilit ca persoana fizica avea obligatia, ca pentru veniturile impozabile inregistrate incepand cu sa **colecteze TVA de la data livrarii bunurilor imobile, adica** si nu de la data scadentei trimestrului III 2009 asa cum a procedat, in conformitate cu prevederile pct.97 si 98, referitoare la art.134 si potrivit art.134¹ si art.134² din Legea 343/2006, pentru modificarea Legii 571/2003 privind Codul fiscal.

In aceste conditii, pentru perioada au fost calculate majorari de intarziere, in conformitate cu prevederile art.120 si art.121 din OG92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in suma de lei, aferente TVA in suma de lei pe care persoana fizica impozabila ar fi trebuit sa o colecteze prin deconturile de TVA din data de si

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, 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 de, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată este legal datorată de persoana fizică

Cauza supusă soluționării este dacă suma de lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoare adăugată colectată este legal datorată de dl., din Rm. Valcea, în condițiile în care deși a realizat operațiuni impozabile în sensul TVA și a depășit plafonul valoric prevăzut de lege, acesta a solicitat cu întârziere înregistrarea în scopuri de taxă pe valoare adăugată.

În fapt, în perioada soții (..... și) au înregistrat împreună venituri din tranzacții imobiliare în suma totală de lei din care:

- în lunile octombrie și noiembrie 2007 venituri în suma de lei care reprezintă venituri din operațiuni impozabile scutite fără drept de deducere;

- în perioada venituri din operațiuni taxabile în suma de lei .

Aceste tranzacții s-au realizat în baza contractelor de vânzare-cumpărare încheiate în perioada

..... s-a declarat persoană fizică platitoare de TVA în baza Declarației de înregistrare fiscală / declarație de mențiuni, cod ... la data de și a fost înregistrat în scopuri de TVA începând cu, perioada de raportare fiind trimestrul.

Începând cu această dată dl a declarat TVA deductibilă în suma totală de lei și TVA colectată în suma totală de ... lei, rezultând TVA de recuperat pentru întreaga perioadă în suma de lei.

În urma verificării efectuate de organele de inspecție fiscală s-a constatat că în luna octombrie 2007 soții au realizat tranzacții imobiliare în valoare de lei , respectiv... EURO, ca urmare a încheierii contractului de vânzare-cumpărare nr.... / ..., rezultând astfel că aceștia au depășit plafonul de scutire de 35.000 EURO prevăzut la art.152, alin 1 din Codul fiscal, atât în asociere cât și individual (respectiv EURO, pentru fiecare în parte).

În aceste condiții, începând cu data de **01.12.2007**, avea obligația înregistrării în scopuri de TVA și având în vedere cifra de afaceri realizată anual de către acesta, avea obligația declarării taxei prin decont de TVA trimestrial pentru anul 2007 (începând cu 25.01.2008) și anul 2009 și lunar pentru anul 2008 și 2010.

Pentru veniturile din operațiuni taxabile în suma de lei organele de inspecție fiscală au stabilit o **TVA colectată în suma de lei**, calculată astfel:

-.... lei prin aplicarea procedurii sutei mari pentru cota standard de 19% (19 x 100/119) asupra veniturilor în suma de..... lei, în conformitate cu prevederile art.140, alin 1 din Codul fiscal;

- ... lei, TVA colectată asupra veniturilor în suma de lei prin aplicarea procedurii sutei mari pentru cota redusă de 5% (5 x 100/105), în conformitate cu prevederile art.I , pct.7 din OG 200/01.12.2008 pentru modificarea și completarea Legii 571/2003 privind Codul fiscal;

Dl a efectuat achiziții de bunuri și servicii pe baza de facturi fiscale (materiale de construcții și prestări servicii pentru executia imobilului din str. Aleea Ionel

Geanta, nr.10) in perioada, in valoare totala de, **cu TVA deductibila aferenta in suma de lei.**

Organele de control au procedat la determinarea cotei procentuale a suprafetei imobilelor vandute in cele doua luni in total suprafata aferenta imobilelor construite pentru intreaga perioada, pentru a stabili care este taxa deductibila aferenta achizitiilor de materiale, corespunzatoare vanzarilor din lunile octombrie si noiembrie 2007 si pentru care nu este permisa deducerea TVA, intrucat persoana fizica se afla in regimul special de scutire, rezultand o cota de 16,46%.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au stabilit ca procentul de% din totalul TVA deductibila in suma de lei, il reprezinta suma de lei (.... lei%), pentru care persoana fizica nu poate beneficia de drept de deducere.

Pentru diferenta de lei (..... lei) organele de inspectie fiscala au concluzionat ca persoana fizica poate beneficia de drept de deducere, incepand cu data cand aceasta s-a declarat din proprie initiativa platitoare de TVA, respectiv trim III 2009.

Astfel, ca urmare a constatarilor efectuate de organele de inspectie fiscala a rezultat urmatoarea situatie a TVA pentru intreaga perioada :

- TVA deductibila in suma de..... lei;
- TVA colectata in suma de..... lei ;
- TVA de recuperat in suma de lei.

Diferenta in plus in suma de lei (..... lei) reprezentind TVA de recuperat (de restituit de la bugetul de stat) constatata de organele de inspectie fiscala s-a datorat faptului ca persoana fizica a declarat TVA colectata in plus fata de constatările organelor de control, cu suma de lei, considerand ca a devenit platitoare de TVA incepand cu luna si nu incepand cu, potrivit legii.

Asadar organele de control au stabilit ca persoana fizica avea obligatia, ca pentru veniturile impozabile inregistrate incepand cu sa colecteze TVA de la data livrării bunurilor imobile adica ... si si nu de la data scadentei trimestrului III 2009, asa cum acesta a procedat.

Consecinta fiscala a acestor constatari a fost aceea ca pentru perioada au fost calculate majorari de intarziere, in suma de lei, aferente taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o achite la bugetul de stat cu termen scadent

Prin contestatia formulata petentul arata ca nu este de acord cu calcularea majorarilor in cauza sustinind ca potrivit normelor de aplicare ale codului fiscal, taxa de plata datorata de la data de ... cind a devenit platitor de TVA si pina la data de , cind s-a declarat cu intirziere, din proprie initiativa, platitor de TVA, este taxa datorata daca s-ar fi inregistrat in mod normal in scopuri de TVA si nu cea colectata asa cum s-a procedat .

În drept,

Referitor la "**Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA**" art. 153 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil începând cu 01.01.2007, stipulează :

"(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125^M 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, după cum urmează:

*b) **daca în cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depasit acest plafon;***

In sensul art.153, alin 1, lit b), pct.66(1), lit c) din HG 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a codului fiscal mentioneaza:

66. (1) *În cazul în care o persoana este obligata sa solicite înregistrarea în conditiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabila începând cu: [...]*

*c) **prima zi a lunii urmatoare celei în care persoana impozabila solicita înregistrarea în cazurile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. b) si, dupa caz, la alin. (2) din Codul fiscal.***

Referitor la "**Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici**", art. 152 , alin 1) si alin 6) 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 [...]

(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 înregistrată în scopuri de taxă, conform art. 153."**

Pct.62, alin (2) , lit.b) din Normele metodologice emise in aplicarea art.152, alin 6 din Codul fiscal si aprobate de HGR 44/2004, valabile de la data de 01.01.2007 pina la data de 22.12.2008 stipuleaza ca: "**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.**"

Referitor la "**Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării**", art. 137 alin (1), lit a), asa cum a fost modificat de pct.101

din Legea nr. 343 din 17 iulie 2006 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

“(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; [...]”

În ceea ce privește **dreptul de deducere al TVA**, respectiv, faptul generator și exigibilitatea în cazul livrarilor de bunuri, acestea sunt reglementate de art.134, 134¹ și 134², art.145 și 147¹, din Codul fiscal astfel:

Art. 134 - Faptul generator și exigibilitatea - definiții

" (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

Art. 134¹ - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

" (1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

(3) *Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.”*

Art. 134² - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

"(1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”*

Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

" (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) **Orice persoană impozabilă** are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) *operațiuni taxabile; [...]*”

Art. 147¹ *Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxa:*

" (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.”*

Fata de aceste prevederi legale, rezulta ca incepând cu 01.01.2007, persoanele impozabile care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire de 35.000 euro, au obligația legală să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoare adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data depășirii cifrei de afaceri realizată, iar înregistrarea acesteia se considera valabila începând cu prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabila a solicitat înregistrarea.

În situația în care se constată că persoana impozabila, în accepțiunea legii fiscale a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de TVA în regim normal, **autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoare adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrare ca plătitor de TVA în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă.**

De asemenea, se reține că **baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrarile de bunuri și prestațiile de servicii este formată din tot ceea ce constituie **contrapartidă 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.**

În ceea ce privește dreptul de deducere al TVA, din prevederile legale invocate anterior rezulta că acesta ia naștere la momentul exigibilității taxei, iar în cazul livrarilor de bunuri și servicii exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator adică la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător.

Totodată dreptul de deducere al taxei este condiționat de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA, în caz contrar acest drept putând fi exercitat după îndeplinirea formalităților și înregistrării în scopuri de TVA, prin primul decont al perioadei fiscale sau ulterior când sunt îndeplinite condițiile de justificare al dreptului de deducere cu documente, potrivit legii.

Potrivit situației de fapt înregistrată rezulta că în perioada soții și au realizat împreună venituri dintr-un număr de aproximativ 55 tranzacții imobiliare în valoare totală de ... lei, obținând venituri cu caracter de continuitate.

Deși plafonul de scutire de ... EURO a fost depășit în data de, odată cu încheierea contractului de vânzare cumpărare nr. ..., în valoare de ... lei (... EURO), nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA decât ulterior, la data de, atribuindu-i-se această calitate începând cu

Astfel, potrivit precizărilor legale anterior prezentate, petentul avea obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA până la data de și trebuia să devină platitor de taxă pe valoarea adăugată de la data de

În această situație, organele fiscale au stabilit în mod corect că petentul avea obligația **colectării taxei pe valoarea adăugată**, în suma de lei, aferentă bazei de impozitare constând în veniturile realizate din tranzacții imobiliare, **începând cu data când acesta trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA, adică de la data de**

În ceea ce privește **dreptul de deducere al TVA**, în discuție, pentru materialele achiziționate în vederea realizării imobilelor înstrăinate, cum petenta nu a detinut calitatea de persoană impozabilă decât ulterior la cererea sa după peste un an de la data când a depășit plafonul de scutire și trebuia să se declare persoană impozabilă în sensul taxei pe valoare adăugată, în mod corect organele de control au considerat că acest drept putea fi exercitat de aceasta **odată cu depunerea primului decont de TVA după ce obținuse această calitate .**

Drept urmare, cum petenta a obtinut calitatea de persoana impozabila platitoare de TVA la cererea sa in trim III 2009, aceasta avea posibilitatea sa beneficieze de dreptul de deducere al taxei pe valoare adaugata aferenta materialelor si serviciilor achizitionate inregistrata in primul decont depus sau ulterior, cu conditia justificarii taxei deductibile cu documente potrivit legii.

Totodata, intrucat petentul a inregistrat venituri din vanzari imobile si in lunile, in suma de lei, cand acesta se afla in regimul special de scutire rezulta ca pentru aceasta perioada organele fiscale in mod corect au stabilit ca acesta nu avea potrivit legii dreptul de deducere al TVA si nici obligatia colectarii taxei.

Astfel, consecinta stabilirii TVA pe care persoana fizica impozabila avea obligatia sa o colecteze si sa o plateasca pentru veniturile din operatiunile impozabile taxabile realizate incepand cu ..., la data livrării bunurilor ...) a fost calculul accesoriilor in suma de ... lei stabilite in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Prin contestatia formulata petenta arata ca nu este de acord cu calcularea majorarilor in cauza sustinind ca potrivit normelor de aplicare ale codului fiscal, taxa de plata datorata de la data de cind a devenit platitor de TVA si pina la data de , cind s-a declarat cu intirziere, din proprie initiativa, platitor de TVA, este taxa datorata daca s-ar fi inregistrat in mod normal in scopuri de TVA si nu cea colectata asa cum s-a procedat .

Aceste sustineri nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei , intrucat asa cum s-a precizat anterior, prevederile legislative mentioneaza ca in cazul in care se constata ca persoana impozabila, in acceptiunea legii fiscale a solicitat cu intarziere atribuirea calitatii de platitor de taxa pe valoare adaugata in regim normal, **autoritatea fiscală este îndreptăţită să solicite plata taxei pe valoare adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligaţia să solicite înregistrare ca plătitor de TVA în regim normal şi data de la care înregistrarea a devenit efectivă.**

Astfel , 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 si de asemenea avea dreptul sa-si deduca taxa aferenta achizitiilor necesare realizarii constructiei, insa numai dupa inregistrarea efectiva in scopuri de TVA, prin declararea acesteia in primul decont depus dupa inregistrare, potrivit art.147¹, alin 2 din Codul fiscal.

In acest fel nu se elimina dreptul de deducere al petentei, numai ca 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 (1) din Codul fiscal.

In acest sens, opineaza si Ministerul Finantelor Publice - Directia de legislatie in domeniul TVA, prin scrisoarea nr....., in care se mentioneaza ca taxa datorata nu reprezinta diferenta dintre taxa colectata si taxa deductibila, ci taxa pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata in scopuri normale de taxa. Astfel se subliniaza ca aceste precizari sunt mentinute si prin normele metodologice in vigoare de la data de....., respectiv pct.62 , alin 2, lit b) in ceea ce priveste modul de stabilire al taxei pe valoarea adaugata de plata, norme care de fapt clarifica si nu schimba modul de stabilire al taxei de plata, avand in vedere ca textul articolului din Codul fiscal, in speta, art.152, alin 6 nu a suferit modificari din

Mai mult decat atat, chiar petentul a tinut cont de prevederile legale mai sus mentionate, in sensul ca, odata cu depunerea primului decont de TVA dupa inregistrarea in scopuri de taxa (trim III 2009), a inregistrat in acesta taxa deductibila aferenta achizitionarii de materiale necesare realizarii imobilului ce au facut obiectul tranzactiilor.

Referitor la sustinerile petentei potrivit carora organele de inspectie fiscala au facut confuzie intre dreptul de deducere al TVA la data exigibilitatii taxei pentru persoanele care nu s-au inregistrat in termen si exercitarea acestui drept prin decontul de taxa, se retin urmatoarele :

Art.145, alin 1 din Codul fiscal, mentioneaza intr-adevar ca : “ *Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei* “. Mergand mai departe, potrivit art.134 si 134¹ si art.134² din acelasi act normativ acest drept intervine, in cazul livrarilor de bunuri imobile la momentul cand se realizeaza transferul dreptului de proprietate de la vanzator la cumparator, adica atunci cand are loc faptul generator.

Aceste precizari legale sunt aplicabile insa numai in cazul persoanelor deja inregistrate in scopuri de TVA, iar in cazul in care nu sunt indeplinite conditiile de exercitare a dreptului de deducere, respectiv persoana impozabila nu este inregistrata in scopuri de TVA, Codul fiscal prin art.147¹, alin. 2, trateaza tocmai acest aspect, dreptul de deducere putand fi exercitat la momentul depunerii primului decont dupa inregistrare/declarare ca persoana impozabila, astfel ca sustinerile petentei nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

Mai mult decat atat, potrivit precizarilor MFP transmise prin scrisoarea nr....., referitor la alin 4, al pct.62 din Normele metodologice de aplicare a art.152, alin 9, din Codul fiscal, se mentioneaza ca in exercitarea dreptului de deducere, sunt aplicabile prevederile acestui alineat potrivit caruia in situatia in care nu s-a solicitat inregistrarea in scopuri de taxa in termenul prevazut de lege , persoanele impozabile au dreptul sa ajusteze taxa in primul decont depus dupa inregistrare sau, dupa caz, intr-un decont ulterior.

In concluzie, avand in vedere situatia de fapt si de drept prezentata, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca petentul avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata la data livrării bunurilor imobile si achitarii acesteia la bugetul de stat si pe cale de consecinta rezulta ca in mod corect acestea au stabilit accesorii aferente, in suma totala de lei, cu atat mai mult cu cat stabilirea de accesorii reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”.

In ceea ce priveste sustinerea petentului potrivit careia a fost incalcata procedura stabilita prin OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, respectiv art.5, in ceea ce priveste aplicarea unitara a legislatiei pe teritoriul Romaniei, si art.13 cu privire la interpretarea legii, se retin urmatoarele:

Art.5, alin (1) mentioneaza: ” Organul fiscal este obligat sa aplice unitar prevederile legislatiei fiscale pe teritoriul României, urmarind stabilirea corecta a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Totodata normele metodologice de aplicare a codului de procedura fiscala aprobate prin HG 1050/2004 , mentioneaza la pct.5.1 *urmatoarele*:

“ *5.1. În scopul aplicării unitare a prevederilor legislației fiscale, Ministerul Finanelor Publice și Ministerul Administrației și Internelor pot elabora ghiduri practice pentru îndrumarea funcționarilor din domeniul fiscal.*”

De asemenea art.13, alin 1 din acelasi act normativ precizeaza , referitor la interpretarea legii , urmatoarele:

Art. 13 Interpretarea legii

"Interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata în lege."

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 petenta in acest sens.

Mai mult decat atat, tocmai in vederea *aplicarii unitare a prevederilor legislatiei fiscale* s-a solicitat Ministerului Finantelor punctul de vedere legat de taxa pe valoarea adaugata, acesta fiind transmis prin scrisoarea inregistrata la DGFP Valcea sub nr.....

Potrivit acestora se aduc clarificari asupra prevederilor art.152, alin 6 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal si totodata asupra normelor metodologice elaborate in sensul aplicarii acestui articol, respectiv pct.62, alin 2, mai precis asupra aspectului legat de interpretarea termenului de " *taxa datorata* ", precum si referitor la exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Potrivit acestor precizari, rezulta ca " *taxa datorata* " nu reprezinta diferenta dintre taxa colectata si taxa deductibila, ci taxa pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata in scopuri normale de taxa, iar in ceea ce priveste dreptul de deducere, in situatia in care nu s-a solicitat inregistrarea in scopuri de taxa in termenul prevazut de lege, persoanele impozabile au dreptul sa ajusteze taxa in primul decont depus dupa inregistrare sau, dupa caz, intr-un decont ulterior [...].

Acest ultim aspect vine sa sanctioneze intr-un fel nerespectarea de catre contribuabili a dispozitiilor legale referitoare la inregistrarea in scopuri de TVA, adica acestia nu pot beneficia de drept de deducere a taxei la momentul la care ar fi trebuit sa se inregistreze in scopuri de taxa din moment ce conditia nu a fost respectata.

Specialistii din cadrul Ministerului Finantelor argumenteaza cele sustinute prin faptul ca normele metodologice date in aplicarea acestui articol, respectiv pct.62, alin 2, in vigoare de la 01.01.2010 vin tocmai sa clarifice acest aspect si nicidecum sa schimbe modul de stabilire a taxei de plata.

In ceea ce priveste exemplul prezentat de petent privind solutia data asupra unei contestatii formulate de o persoana fizica autorizata, care in opinia contestatoarei priveste aceeaasi speta, aceasta reclamand astfel tratamentul fiscal diferit aplicat in acel caz fata de speta de fata, se retin urmatoarele :

Potrivit procedurii administrative de solutionare a unei cai de atac exercitate de un contribuabil organele competente au in vedere toate aspectele si documentele prezente la dosarul cauzei, spetele putand diferi insa sub multe aspecte, chiar daca la prima vedere acestea par a fi asemanatoare.

De asemenea, prin prisma dispozitiilor art. 213 alin.3 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala care mentioneaza ca : " *Prin solutionarea contestatiei nu se poate crea o situatie mai grea contestatorului în propria cale de atac.*", in situatia in care organele de inspectie fiscala ar fi stabilit o taxa datorata (de plata) eronat ca fiind diferenta dintre taxa colectata si taxa deductibila, organele de solutionare competente ar fi fost in imposibilitatea ca prin solutia pronuntata sa desfiinteze actul administrativ fiscal atacat, deoarece aceasta ar fi insemnat ingreunarea situatiei contestatorului.

In aceste conditii, avand in vedere situatia in fapt si in drept prezentata se retine ca sustinerile petentei formulate prin contestatie referitoare la aspectele prezentate anterior nu pot fi retinute in solutionarea cauzei.

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

D E C I D E

Respingerea contestației formulate de **dl** din loc....., jud. Valcea ca neantemeiată pentru suma de **lei** reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată pe care acesta avea obligația să o colecteze de la data la care ar fi trebuit să se înregistreze în scopuri de TVA, adică de la

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,

.....