

DECIZIA nr. 3759 din 2018
privind soluționarea contestației depusă de
dna. X din ..., reprezentată prin avocat D,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara
sub nr. .../...2018.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. .../...2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, asupra contestației depusă de dna. X din ..., cu C.N.P. ..., având domiciliul în ..., având CIF ..., reprezentată prin avocat D..., cu sediul procedural ales la Cabinetul de Avocat “D...”, situat în

Contestația a fost depusă la registratura A.J.F.P Timiș, fiind înregistrată sub nr. .../...2018, iar la A.J.F.P Timiș – Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../...2018.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P Timiș – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018 pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – TVA respinsă la rambursare;
- ... lei – TVA stabilită suplimentar de plată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal pentru dna. X, avocat D... prin Cabinetul de Avocat “D...”, la dosarul contestației fiind anexată în original împuternicirea avocațială seria TM nr. .../...2018, fiind respectate prevederile art.269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care Decizia de impunere nr. .../...2018 a fost comunicată petentei prin remitere sub semnătură în data de ...2018, potrivit celor menționate pe adresa de înaintare, anexată în copie la dosarul contestației, iar contestația formulată de dna. X a fost înregistrată la registratura A.J.F.P Timiș sub nr. .../...2018.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de dna. X, reprezentată prin avocat D..., Cabinet de Avocat “D...”.

I. Prin contestația formulată de dna. X din ... se invocă următoarele:

În partea de început a contestației, petenta arată că a solicitat la rambursare suma de ... lei, evidențiată ca sumă negativă de TVA în fișa sintetică pe plătitor, în urma deconturilor depuse la data de 02.10.2014. Ca urmare a depunerii acestor deconturi, a fost compensată suma de ... cu TVA - debit principal, în cuantum de ... lei, datorată în baza Deciziilor de impunere nr. / ... 2017, nr. ... / ... 2017, respectiv nr. ... / ... 2017, rămânând TVA negativă în cuantum de ... lei.

În urma cererii de rambursare depusă prin decontul din luna noiembrie 2017, organul fiscal a demarat un control fiscal prin care a analizat TVA deductibilă și TVA de rambursat/de plată, care s-a finalizat cu emiterea Deciziei de impunere nr. ... / ... 2018, prin care s-a stabilit un TVA suplimentar de plată în cuantum de ... lei.

Din analiza TVA dedusă prin decontul depus în data de 02.10.2014, în sumă de ... lei, organul fiscal apreciază ca nefiind deductibilă fiscal suma totală de ... lei, astfel:

- TVA în sumă de ... lei aferentă cotei de 50% din achiziții, care nu au fost destinate realizării operațiunilor efectuate de petentă, ci au fost destinate operațiunilor desfășurare de B... N..., în calitate de persoană impozabilă separată, pentru cota sa indiviză de 50%;
- TVA în sumă de ... lei aferentă imobilelor vândute în regim special de scutire pentru întreprinderi mici, potrivit art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În primul rând, petenta apreciază că organul fiscal a calculat în mod eronat sumele ce reprezintă TVA nedeductibilă. Astfel, organul fiscal a împărțit suma de ... la 2 și a stabilit că jumătate din această sumă este aferentă achizițiilor efectuate de B... N.... După ce a efectuat această operațiune, a stabilit că suma de ... lei este aferentă imobilelor vândute în regim special de scutire și a adăugat-o la jumătatea aferentă achizițiilor efectuate de B... N... pentru a obține totalul TVA nedeductibil.

Petenta apreciază că modul de calcul este greșit. Organul fiscal trebuia să scadă din suma de ... lei, suma de ... lei, reprezentând TVA aferentă imobilelor vândute în regim special de scutire, și abia apoi să extragă cota de 50% aferentă achizițiilor efectuate de B... N.... Astfel, atâta timp cât suma de ... lei este stabilită pentru perioada în care se aplică regimul de scutire, aceasta trebuie să fie prima extrasă din total. Abia apoi se pot, eventual, stabili cote aferente tranzacțiilor, întrucât se presupune că aceste cote sunt deductibile. Or, în cazul de față, este evident că TVA aferentă perioadei regimului special de scutire nu este deductibilă nici pentru B... N..., motiv pentru care doar după scăderea acestei TVA putem discuta de așa zisele cote pe care le-a stabilit organul fiscal. În acest context, TVA aferentă cotei de 50% din achizițiile destinate persoanei impozabile B... N... este de ... lei, nu ... lei (sumă obținută prin următoarea operațiune: ... - ... = ... / 2 = ...).

În urma acestui calcul, TVA nedeductibilă fiscal ar fi fost în cuantum de ... lei și nu de ... lei.

De altfel, în raportul de inspecție fiscală, organul fiscal afirmă la pagina 7, ultimul paragraf, că: *“din valoarea totală a TVA deductibilă în sumă de ... lei, TVA în sumă de ... lei este aferentă vânzării celor ... apartamente în regimul special de scutire fără drept de deducere”*. Petenta își pune întrebarea dacă organul fiscal a împărțit TVA deductibilă în două cote egale, aferente petentei și persoanei impozabile B... N..., de ce nu a împărțit și TVA nedeductibilă, aferentă perioadei regimului special de scutire, tot în două cote egale ? Procedând în maniera în care a procedat, organul fiscal a plasat doar în sarcina petentei obligația de a suporta integral TVA nedeductibilă pentru perioada regimului de scutire, însă nu a considerat ca fiind deductibilă TVA decât în cotă de 50%.

Dacă ar fi fost consecvent, organul fiscal ar fi scindat în două și TVA nedeductibilă fiscal pentru perioada regimului de scutire sau, în situația în care a apreciat că trebuie să suport singură acest TVA nedeductibil, trebuia să îi acorde drept de deducere pentru toată suma solicitată, nu pentru 50% din aceasta.

În al doilea rând, petenta susține că modalitatea de calcul a TVA nedeductibilă prin raportarea la cote de 50% aferente achizițiilor desfășurate de petentă, respectiv, de B... N..., este una nelegală. Singurul motiv pentru care a efectuat calculele de mai sus prin raportare la aceste cote a fost pentru a demonstra că organul fiscal a greșit chiar și prin raportare la propriile convingeri.

Însă, stabilirea unei cote de 50% de TVA deductibilă doar pentru că petentă a desfășurat activitate împreună cu B... N... nu are niciun temei juridic.

În cuprinsul deciziei de impunere, organul fiscal invocă prevederile art. 145-147 C.f. ca temei al aplicării cotei de 50% pentru deductibilitatea TVA. Dacă se lecturează aceste prevederi, se observă că nicăieri în cuprinsul acestora nu se prevede posibilitatea de a scinda TVA deductibilă, pe motiv că jumătate din această TVA ar fi aferentă operațiunilor efectuate de o altă persoană impozabilă.

Condițiile în care TVA este deductibilă doar în proporție de 50% sunt strict și expres stabilite de art. 1451 C.f., ele vizând anumite categorii de vehicule, iar situația petentei nu se circumscrie acestor prevederi.

În vederea deducerii TVA, petenta susține că a prezentat organului fiscal facturi fiscale întocmite pe numele petentei, aferente operațiunilor economice desfășurate de petentă, pentru care s-a stabilit TVA de plată în sarcina sa. În acest context, este nelegală limitarea dreptului de deducere al TVA la 50%, pe motiv că operațiunile impozabile au fost desfășurate împreună cu o altă persoană. Atâta timp cât facturile aferente cheltuielilor ocazionate de desfășurarea acestor operațiuni sunt întocmite pe numele petentei, iar petenta a fost obligată la plata TVA aferentă acestor operațiuni, organul fiscal este obligat să îi acorde drept de deducere pentru întregul TVA evidențiat în cuprinsul acestor facturi.

Acest aspect se impune și prin prisma faptului că organul fiscal nu a acordat drept de deducere persoanei impozabile B... N... pentru cota sa de 50% și nici nu putea face acest lucru, atâta timp cât facturile din care rezultă TVA deductibil sunt pe numele petentei. Practic, prin refuzul dreptului de deducere pentru cota de 50%, organul fiscal a refuzat în mod abuziv dreptul de deducere pentru TVA aferentă cheltuielilor efectuate în scopul desfășurării operațiunilor impozabile, întrucât TVA aferent cotei dlui. B... N... va rămâne fără drept de deducere.

Prin urmare, în lipsa oricăror prevederi care să sprijine punctul de vedere al organului fiscal și, având în vedere faptul că acesta din urmă nu a evidențiat alte motive pentru a considera ca nedeductibilă TVA rezultată din facturile prezentate, organul fiscal trebuia să acorde dreptul de deducere pentru întreaga sumă, nu pentru 50% din aceasta.

În sprijinul celor susținute de către petentă stă principiul neutralității TVA, consfințit de jurisprudența constantă a Curții de Justiție a Comunităților Europene, care, în cauza C - 324/11, a statuat în sensul că:

- *“potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii”;*
- *“astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. [-1577, punctul 43, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 4:7, precum și Hotărârea Mehsqebet: și David, citată anterior, punctul 38)”;*
- *“regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 44, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. [1609, punctul 78, precum și Hotărârea Mahageben și David, citată anterior, punctul 39)”.*

În al treilea rând, chiar și considerând ca deductibilă TVA doar în proporție de 50%, organul de control a calculat în mod eronat TVA cu ocazia întocmirii raportului de inspecție fiscală și, drept urmare, a deciziei de impunere.

Astfel, la pagina 8 din raportul de inspecție fiscală se reține la **Recapitulație TVA deductibilă:**

TVA deductibilă conform decontului TVA: ... lei;

TVA nedeductibilă fiscal: ... lei;

Total TVA deductibilă conform inspecției fiscale: ... lei;

Ulterior, la pagina 9 din raportul de inspecție fiscală, se reține la **Recapitulatie TVA:**

TVA solicitată la rambursare sold decont de TVA: ... lei;

TVA de rambursat sold fișă de evidență pe plătitor: ... lei;

TVA nedeductibilă fiscal: ... lei;

TVA de plată: ... lei.

Astfel, pentru a stabili obligația suplimentară de plată a TVA, organul fiscal scade suma solicitată la rambursare, care este evidențiată ca TVA negativ în fișa pe plătitor, din total TVA apreciată ca fiind nedeductibilă.

Însă, la acest calcul nu ia în considerare și suma de ... lei, stabilită mai sus ca fiind deductibilă fiscal, conform inspecției fiscale. Această sumă nu se mai regăsește nicăieri. Astfel, dacă suma de ... lei este deductibilă fiscal și, de asemenea, suma de ... lei este deductibilă fiscal, aceste sume trebuiau adunate și suma lor trebuia să constituie TVA deductibilă fiscal, ce putea fi compensată cu suma de ... lei, datorată de petentă cu titlu de TVA - debit principal.

Analizând problema pe parte opusă, dacă suma de ... lei este considerată deductibilă fiscal și, fiind compensată cu suma de ... lei, datorată de petentă, rezultă un TVA suplimentar de plată în cuantum de ... lei, organul fiscal nu explică, totuși, de ce nu a acordat spre rambursare și suma de ... lei, solicitată de petentă. Această măsură se impunea, mai ales în contextul în care nu s-a reținut de către organul fiscal că suma nu este deductibilă, ea fiind distinctă de cei ... lei TVA deductibilă.

În lumina celor mai sus arătate, petenta consideră că decizia de impunere este profund neîntemeiată și nelegală, impunându-se cu forța evidenței o reanalizare a TVA deductibilă fiscal și, respectiv, a situației fiscale actuale a petentei, și, în urma acesteia, să se dispună anularea deciziei de impunere mai sus indicate, cu consecința exonerării petentei de la plata TVA în cuantum de ... lei și a emiterii unui nou act administrativ fiscal prin care să se stabilească aprobarea la rambursare a sumei de ... lei.

Petenta își întemeiază contestația pe prevederile art.268 și următoarele din Codul de procedură fiscală, precum și pe textele legale mai sus invocate, iar în probațiune, atașează în copie, decizia contestată și facturile fiscale în baza cărora a solicitat deducerea TVA.

II. Prin Decizia de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P Timiș – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, s-au constatat următoarele:

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că Decontul de TVA cu opțiune de rambursare nr. .../...2017 a fost depus la organul fiscal la data de 11.12.2017. Conform prevederilor art.135 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscal, și conform art.347 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, dreptul contribuabilului de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 01 ianuarie a anului următor în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire. Contribuabilul solicită la rambursare prin decontul de TVA soldul sumei negative de TVA înregistrat la data de 30.11.2017, astfel că perioada de prescripție curge de la data de 01.01.2012 și până la data de 30.11.2017.

Obiectul inspecției fiscale l-a constituit efectuarea unei inspecții fiscale parțiale pentru soluționarea decontului de TVA cu opțiune de rambursare și control anticipat înregistrat cu nr. .../...2017, aferent lunii noiembrie 2017, cu sold negativ de TVA de ... lei.

Inspecția fiscală a început la data de 16.01.2018 și nu a fost consemnată în registrul unic de control, având în vedere faptul că persoana fizică X nu deține registrul unic de control și nici nu are această obligație. În acest sens s-a întocmit în data de 16.01.2018 procesul verbal de constatare a începerii inspecției fiscale conform art.123 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că dna. X, a mai fost verificată fiscal din punct de vedere TVA pentru perioada 01.01.2007 - 30.06.2012 de către inspectorii din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara, A.J.F.P. Timiș, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 în baza Deciziei nr. .../.../...2013 emise de Biroul Soluționare Contestații din cadrul DGFP Timiș. În urma inspecției fiscale, pentru perioada 01.01.2007 - 30.06.2012 s-a întocmit Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice ca urmare a inspecției fiscale nr.1305 din data de 22.10.2013 care are în anexa Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2013.

Prin Decizia nr..../.../...2013 emisă de Biroul Soluționare Contestații din cadrul DGFP Timiș, s-a decis că în cadrul tranzacțiilor imobiliare efectuate de X împreună cu B... N... ambele persoane dobândesc calitatea de persoane impozabile, fiecare pentru 50% din valoare bunurilor imobiliare deținute în comun, considerându-se că au acționat în mod independent și nu ca o asocieră de persoane.

Contribuabilul a fost înregistrat în scopuri de TVA din oficiu, începând cu data de 14.11.2012 până la data de 01.10.2014, în conformitate cu prevederile art.153 alin.(8) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“În cazul în care o persoana este obligată să se înregistreze, în conformitate cu prevederile alin.(1)(2)(4) sau (5) și nu solicita înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.”

În perioada 01.10.2014 - 04.08.2017 calitatea de plătitor de TVA a persoanei impozabile X a fost anulată, conform prevederilor art.153 alin.(9) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Dna. X a solicitat reînregistrare în scopuri de TVA prin depunerea cererii de înregistrare în scopuri de TVA formular 099, înregistrată la organul fiscal teritorial cu nr.../...2017 a declarat la rândul 6 cifra de afaceri estimată a se realiza până la sfârșitul anului în sumă de ... lei, solicitând reînregistrare în scopuri de TVA, potrivit art.316 alin.(12) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

În baza cererii de înregistrare în scopuri de TVA potrivit art. 316 alin.(12) lit.d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, nr. .../...2017, persoana impozabilă X a fost reînregistrată în scopuri de TVA, începând cu data de 04.08.2017, declarând că va desfășura activitate economică.

Referitor la analizarea TVA deductibilă, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Organele de inspecție fiscală au constatat că TVA deductibilă declarată prin deconturile de TVA în sumă totală de ... lei provine din înregistrarea în decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2012, la rândul de regularizări a achizițiilor efectuate în perioada 2009-2010, care parțial au fost verificate de către organul de control la inspecția fiscală încheiată prin raportul de inspecție fiscală nr. .../...2012.

Urmare a verificărilor efectuate s-a constatat că TVA în sumă de ... lei reprezintă TVA cu drept de deducere aferentă achizițiilor efectuate de X destinate realizării în întregime a imobilelor deținute în coproprietate de către X și B... N.... X a efectuat achiziții de bunuri, reprezentând materiale de construcții, utilități, prestări servicii construcții, destinate atât cotei sale indivize de 1/2, cât și cotei indivize de 1/2 deținută de B... N....

Conform prevederilor art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicare până la data de 31.12.2014, și conform Deciziei .../.../...2013 dată în soluționarea contestației, persoana impozabilă X își putea exercita dreptul de deducere a TVA, în primul decont de TVA depus după înregistrarea în scopuri de TVA, sau în deconturile din perioadele următoare, în condițiile prevederilor art. 145-147 doar la 50% din valoarea achizițiilor efectuate și verificate de organul de control prin inspecția fiscală încheiată cu raportul de inspecție fiscală nr. .../...2012.

În decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2012, înregistrat la organul fiscal, cu întârziere, la data de 02.10.2014, contribuabilul deduce TVA în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor destinate realizării celor 42 de apartamente în integralitatea lor, respectiv și pentru cota de 50% aflată în proprietatea dlui. B... N....

TVA dedusă în sumă de ... lei este înregistrată în jurnalul de cumpărări prezentat în anexa nr. 2 la RIF, și a fost justificat cu documente legal întocmite, respectiv facturi. TVA dedusă în decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2012 provine din achiziții efectuate în perioada de prescripție 01.01.2007 - 01.10.2012.

Față de TVA dedusă în sumă de ... lei organul de control a stabilit ca nedeductibilă fiscal TVA în sumă de ... lei, astfel:

- TVA în sumă de ... lei aferentă cotei de 50% din achiziții care nu au fost destinate realizării operațiunilor efectuate de dna. X, ci sunt destinate realizării operațiunilor efectuate de dl. B... N..., în calitate de persoană impozabilă separată, pentru cota sa indiviză de 50%. Prin Decizia nr..../.../...2013 emisă de Biroul Solutionare Contestatii din cadrul DGFP Timiș, s-a decis că pentru tranzacțiile imobiliare efectuate de X împreună cu B... N... ambele persoane dobândesc calitatea de persoane impozabile, fiecare pentru 50% din valoare bunurilor imobiliare detinute în comun, considerându-se că fiecare a acționat în mod independent și nu ca asociere de persoane.

În condițiile stabilite prin Decizia nr..../.../...2013 emisă de Biroul Solutionare Contestatii din cadrul DGFP Timiș, persoana impozabilă X are dreptul sa deduca TVA în cota de 50% din achizițiile efectuate destinate realizării în cotă de 100% a imobilelor deținute împreună cu B... N..., respectiv proporțional cu partea pentru care a colectat TVA.

Prin deducerea nejustificat a TVA în sumă de ... lei persoana impozabilă X a încălcat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

- TVA în sumă de ... lei aferentă imobilelor vândute în regim special de scutire pentru întreprinderi mici, potrivit art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Urmare a soluției date prin decizia nr. .../.../...2013 emisă de Biroul Solutionare Contestatii din cadrul DGFP Timiș, persoana impozabilă X beneficiază de regimul special de scutire TVA prevăzut pentru întreprinderi mici, în perioada 12.08.2008 - 22.10.2008, având obligația aplicării regimului normal de taxare începând cu data de 01.12.2008. În perioada în care a beneficiat de aplicarea regimului special de scutire TVA persoana impozabilă X a livrat un număr de ... apartamente la valoarea de ... lei.

Contribuabilul nu a prezentat registrul bunurilor de capital, fapt pentru care organul de control a procedat la determinarea TVA deductibilă aferentă fiecărui apartament construit prin raportarea valorii de vânzare a fiecărui apartament la valoarea totală a vânzărilor, în sumă de ... lei. Modalitatea de determinare a TVA deductibilă aferentă fiecărui apartament a fost prezentată în anexa nr.1 la RIF. Astfel din valoarea totală a TVA deductibilă în sumă de ... lei, TVA în sumă de ... lei este aferentă vânzării celor ... apartamente în regimul special de scutire fără drept de deducere. Prin deducerea nejustificată a TVA în sumă de ... lei, persoana impozabilă încalcă prevederile art. 152 alin.(8) și prevederile art. 145 alin.2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarea situație a TVA deductibilă:

TVA deductibilă conform deconturi TVA: ... lei

TVA nedeductibilă fiscal: ... lei

Total TVA deductibilă conform inspecției fiscale: ... lei

Referitor la analizarea TVA colectată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În perioada verificată persoana impozabilă a declarat prin decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2012, depus la data de 02.10.2014, TVA de plată stabilită de organele de inspecție fiscală prin decizie comunicată și neachitată în sumă de ... lei.

Prin Sentința civilă nr..../...2015, rămasă definitivă, obligația fiscală reprezentând TVA colectată în sumă de ... lei a fost diminuată cu suma de ... lei, ca urmare a aplicării procedurii sutei mărite în determinarea TVA colectată, considerând că prețul include TVA. Astfel TVA colectată urmare a inspecției fiscale încheiată prin Raportul de inspecție fiscală nr..../...2013 este în sumă de ... lei (... lei - ... lei).

Conform prevederilor art.118 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, operațiunile pentru TVA de plată în sumă de ... lei nu mai pot face obiectul prezentului control. În perioada următoare 01.07.2012 - 30.11.2017 persoana impozabilă X nu a mai desfășurat activități economice care să intre în sfera de aplicare a TVA.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarea situație a TVA colectată:

TVA colectată conform deconturi TVA: 0 lei;

TVA colectată suplimentar: 0 lei;

TVA colectată stabilită de organul de inspecție fiscală: 0 lei.

Referitor la analizarea TVA de rambursat/TVA de plată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Contribuabilul a solicitat la rambursare TVA în sumă de ... lei.

În fișa de evidență pe plătitor emisă contribuabilul înregistrează la data controlului taxa pe valoarea adăugată de rambursat în sumă de ... lei, care corespunde cu soldul sumei negative de TVA în sumă de ... lei din decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2017.

TVA solicitată la rambursare provine din operațiuni care au fost supuse controlului fiscal încheiat prin raportul de inspecție fiscală nr. .../...2012 și raportul de inspecție fiscală nr..../...2013.

Din suma negativă de TVA înregistrată în primul decont de TVA depus după înregistrarea din oficiu a fost compensată TVA de plată în sumă de ... lei. TVA cu drept de deducere ce poate fi compensat cu TVA de plată în sumă de ... este în sumă de ... lei, rezultând TVA fără drept de deducere ce devine TVA de plată în sumă de ... lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarea situație a TVA:

TVA solicitată la rambursare sold decont de TVA: ... lei;

TVA de rambursat sold fișa de evidență pe plătitor: ... lei;

TVA nedeductibilă fiscal: ... lei;

TVA respinsă la rambursare: ... lei;
TVA de plată: ... lei.

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

Dna. X din ..., cu C.N.P. ..., având domiciliul în ..., având CIF ..., reprezentată prin avocat D..., cu sediul procedural ales la Cabinetul de Avocat "D...", situat în ..., la dosarul contestației fiind anexată în original împuternicirea avocațială seria TM nr. .../...2018.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P Timiș – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – TVA respinsă la rambursare;
- ... lei – TVA stabilită suplimentar de plată.

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au respins la rambursare TVA în sumă ... lei stabilind un TVA suplimentar de plată de ... lei, în condițiile în care persoana fizică X a solicitat la deducere TVA în cota de 100% pentru tranzacțiile efectuate, fără a ține cont de doar cota de 50% din achizițiile efectuate destinate realizării în cota de 100% a imobilelor deținute împreună cu B... N..., respectiv proporțional cu partea pentru care a colectat TVA, și fără să țină cont de TVA fără drept de deducere aferentă vânzării unor apartamente în regimul special de scutire.

În fapt, obiectul Deciziei de impunere nr..../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P Timiș – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, l-a constituit efectuarea unei inspecții fiscale parțiale pentru soluționarea decontului de TVA cu opțiune de rambursare și control anticipat depus de dna. X și înregistrat sub nr. .../...2017, aferent lunii noiembrie 2017, cu sold negativ de TVA de ... lei.

Urmare a verificărilor efectuate s-a constatat că TVA deductibilă declarată prin decontul de TVA în sumă totală de ... lei provine din înregistrarea în decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2012, la rândul de regularizări, a tuturor achizițiilor efectuate în perioada 2009 – 2010. TVA în sumă de ... lei reprezintă TVA cu drept de deducere aferentă achizițiilor efectuate de X, destinate realizării în întregime a imobilelor deținute în coproprietate de către X și B... N.... X a efectuat achiziții de bunuri, reprezentând materiale de construcții, utilități, prestări servicii construcții,

destinate atât cotei sale indivize de ½, cât și cotei indivize de ½ deținută de B... N....

Conform prevederilor art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicare până la data de 31.12.2014, și conform Deciziei nr. .../.../...2013 privind soluționarea contestației împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2012, organele de soluționare ale DGFP Timiș au reținut faptul că persoana impozabilă X își putea exercita dreptul de deducere a TVA, în primul decont de TVA depus după înregistrarea în scopuri de TVA, sau în deconturile din perioadele următoare, în condițiile prevederilor art.145-147, doar pentru 50% din valoarea achizițiilor efectuate și verificate de organul de control prin inspecția fiscală încheiată cu raportul de inspecție fiscală nr. .../...2012.

În decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2012, înregistrat la organul fiscal la data de 02.10.2014, contribuabilul deduce TVA în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor destinate realizării celor ... de apartamente în integralitatea lor, respectiv și pentru cota de 50% aflată în proprietatea dlui B... N....

În speță trebuie reținut și faptul că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. 9282/27.09.2012 emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2012 a fost desființată prin Decizia nr. .../.../...2013 privind soluționarea contestației urmând ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată să procedeze la refacerea acesteia, având în vedere cele precizate în conținutul deciziei privind soluționarea contestației, prin care s-au reținut următoarele considerente:

“Drept urmare, coroborând prevederile legale invocate, organele de soluționare apreciază că simpla declarație dată de dl. B... N..., că, conviețuiește: “într-o uniune liber consensuală” cu dna. X nu întrunește condițiile prevăzute la art. 251-256 din Codul comercial și nu poate fi asimilat unui contract de asociere în participațiune deoarece tranzacțiile efectuate de B... N... și X nu reprezintă bunuri comune, ci sunt în cota de 1/2, așa cum apare stipulat în contractele de vânzare-cumpărare încheiate de aceștia și autentificate de notarii publici.” (...)

“Astfel, se constată și faptul că, pentru perioada cuprinsă între 2009 - 2012, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile pct. 62 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat, respectiv au solicitat plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă și are dreptul să deducă taxa din momentul în care aceasta persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal, iar deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art.

156² din Codul fiscal, depeș după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.”

Ulterior prin Decizia de impunere nr..../...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr..../...2013 a fost stabilită în sarcina dnei. X o TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei.

Dna. X a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr..../...2013 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale.

Prin Decizia nr. .../.../...2014 emisă de DGRFP Timișoara s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de dna. X împotriva Deciziei de impunere nr..../...2013 pentru capătul de cerere cu privire la TVA suplimentar de plată în sumă de ... lei.

Decizia nr. .../.../...2014 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara privind soluționarea contestației a fost atacată de dna. X la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă și a făcut obiectul dosarului nr..../.../...2014 aflat pe rolul Tribunalului Timiș, care prin Sentința civilă nr..../...2015, rămasă definitivă prin Hotărârea nr..../...2015 dată de Curtea de Apel Timișoara în data de ...2015, a admis parțial acțiunea petentei, în sensul că obligația fiscală reprezentând TVA colectată în sumă de ... lei a fost diminuată cu suma de ... lei, ca urmare a aplicării procedurii sutei mărite în determinarea TVA colectată, considerând că prețul include TVA.

Astfel, urmare a inspecției fiscale încheiată prin Raportul de inspecție fiscală nr..../...2013, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr..../...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, și a celor dispuse prin Sentința civilă nr. .../...2015, TVA colectată a rămas în sumă de ... lei (... lei - ... lei).

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal și corect au precizat că:

“TVA colectată urmare a inspecției fiscale încheiată prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2013 este în sumă de ... lei.”

și invocând prevederilor art.118 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, au constatat că:

“operațiunile pentru TVA de plată în sumă de ... lei nu mai pot face obiectul prezentului control.”

În ceea ce privește TVA nedeductibilă în sumă de ... lei aferentă cotei de 50% din achiziții care nu au fost destinate realizării operațiunilor efectuate de X, ci sunt destinate realizării operațiunilor efectuate de B... N..., în calitate de persoana impozabilă separată, pentru cota sa indiviză de 50%.

Învederăm din nou petentei că prin Decizia nr..../.../...2013 emisă de Biroul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Timiș, s-a decis că prin tranzacțiile imobiliare efectuate de X împreună cu B... N... ambele

persoane dobândesc calitatea de persoane impozabile, fiecare pentru 50 % din valoare bunurilor imobiliare deținute în comun, considerându-se că fiecare a acționat în mod independent și nu ca asociere de persoane, precizându-se foarte clar:

“Conform precizărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. 9282/27.09.2012 și ținând cont de precizările din conținutul contractelor de vânzare-cumpărare :

- tranzacțiile imobiliare care fac obiectul cauzei supuse soluționării au fost realizate, așa cum am subliniat anterior, de persoana fizică X împreună cu B... N..., motiv pentru care fiecare persoana reprezintă parte în aceste operațiuni/activități economice desfășurate;

- între persoanele fizice coproprietare nu există un contract de asociere;

- conform contractelor de vânzare-cumpărare autentificate la notarii publici, imobilele tranzacționate au fost dobândite prin cumpărare în cote indivize de 1/2 parte, ca bunuri proprii.”

Mai mult decât atât, referitor la invocarea de către petentă a principiului neutralității TVA consfințit de jurisprudența constantă a Curții de Justiție a C.E., trebuie menționat faptul că unul dintre principiile fiscalității prevăzute la art.3 litera c) din Codul fiscal, este următorul :

“c) echitatea fiscală la nivelul persoanelor fizice, prin impunerea diferită a veniturilor, în funcție de mărimea acestora;”

Așadar, față de cele de mai sus se reține că regimul de impunere este stabilit în funcție de statutul fiscal al contribuabilului, respectiv stabilirea fără echivoc a persoanei impozabile funcție de forma de organizare, activitatea impozabilă și principiile fiscalității ce trebuie respectate.

Astfel față de confuzia de patrimoniu efectuată de petentă, cu trimitere la solicitarea acordării unei cote de 100% din TVA deductibilă doar pentru persoana fizică X, și nu de 50%, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care în speță nu a fost vorba de o asociere în participațiune a celor două persoane fizice dna. X și B... N..., pentru ca dna. X să reprezinte asocierea, iar în contractele de vânzare - cumpărare au fost precizate clar cotele indivize de proprietate ale fiecărui coproprietar în parte, respectiv de 1/2, deci cunoscându-se cotele părți de proprietate tranzacționate, în speță nefiind aplicabilă prevederea art. 127 alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

„(10) Asocierile în participațiune nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune.”

În concluzie, în cadrul tranzacțiilor imobiliare efectuate de X împreună cu B... N... ambele persoane dobândesc calitatea de persoane impozabile, fiecare pentru 50 % din valoare bunurilor imobiliare deținute în comun, considerându-se că fiecare a acționat în mod independent și nu ca asociere de persoane, persoana impozabilă X are dreptul să deducă TVA în cotă de 50% din achizițiile efectuate destinate realizării în cota de 100%

a imobilelor detinute împreună cu B... N..., respectiv proporțional cu partea pentru care a colectat TVA.

În consecință, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit ca TVA nedeductibilă suma de ... lei, TVA aferentă cotei de 50% din achizițiile care au fost destinate realizării operațiunilor efectuate de B... N....

În ceea ce privește TVA fără drept la deducerea în sumă de ... lei aferentă imobilelor vândute în regim special de scutire pentru întreprinderi mici potrivit art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, trebuie precizate următoarele:

Urmare a soluției date prin Decizia nr. .../.../...2013 emisă de Biroul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Timiș, s-a precizat că persoana impozabilă X beneficiază de regimul special de scutire TVA prevăzut pentru întreprinderi mici, în perioada 12.08.2008 - 22.10.2008, având obligația aplicării regimului normal de taxare începând cu data de 01.12.2008.

În perioada în care a beneficiat de aplicarea regimului special de scutire TVA persoana impozabilă X a livrat un număr de ... apartamente la valoarea de ... lei. Contribuabilul nu a prezentat registrul bunurilor de capital, fapt pentru care organul de control a procedat la determinarea TVA deductibilă aferentă fiecărui apartament construit prin raportarea valorii de vânzare a fiecărui apartament la valoarea totală a vânzarilor, în sumă de ... lei. Modalitatea de determinare a TVA deductibilă în cotă de 50 % aferentă fiecărui imobil este prezentată în anexa nr.1 la RIF.

În drept, în speță în ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea au fost reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) și alin.(2) 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 a livrărilor de bunuri și a prestărilor 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).”

iar potrivit prevederilor art.152 alin.(6) din același act normativ:

„(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”

„(8) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire:
a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, în condițiile art. 145 și 146;”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată în sensul prevederilor legale, este superioară plafonului de 35.000 euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal.

Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

“(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 trebuit să o colecteze 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;...”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale, iar pentru perioada în care persoana impozabilă trebuia să aplice regimul special de scutire, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferente perioadei în care persoana impozabilă trebuia să aplice regimul special de scutire.

De asemenea, petenta în mod nejustificat invocă prevederile art. 145¹ din Legea nr. 571/2003, cu privire la limitarea TVA cu 50% referitor la anumite categorii de vehicule, respectiv:

„ART. 145¹ Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.”

în condițiile în care în speță sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care arată:

„ART. 145

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

a) operațiuni taxabile;”

Referitor la susținerile petentei că:

- *“modul de calcul este greșit. Organul fiscal trebuia să scadă din suma de ... lei, suma de ... lei, reprezentând TVA aferentă imobilelor vândute în regim special de scutire, și abia apoi să extragă cota de 50% aferentă achizițiilor efectuate de B... N.... Astfel, atâta timp cât suma de ... lei este stabilită pentru perioada în care se aplică regimul de scutire, aceasta trebuie să fie prima extrasă din total.”;*

- *“organul fiscal a calculat în mod eronat sumele ce reprezintă TVA nedeductibilă. Astfel, organul fiscal a împărțit suma de ... la 2 și a stabilit că jumătate din această sumă este aferentă achizițiilor efectuate de B... N.... După ce a efectuat această operațiune, a stabilit că suma de ... lei este aferentă imobilelor vândute în regim special de scutire și a adăugat-o la*

jumătatea aferentă achizițiilor efectuate de B... N... pentru a obține totalul TVA nedeductibil”,

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de inspecție fiscală au calculat în mod corect TVA nedeductibilă în sumă de ... lei (... lei + ... lei), astfel:

- așa cum reiese din raportul de inspecție fiscală, **TVA deductibilă cuprinsă în decontului TVA depus de petentă a fost eronat în sumă ... lei** (în cotă de 100% aferentă achizițiilor de bunuri, materiale de construcții, utilități, prestări servicii construcții) și nu de ... lei (cât era aferentă cotei sale indivize de ½, de 50%), diferența de **... lei** (... lei - ... lei) fiind stabilită în mod legal ca TVA nedeductibilă pentru persoana fizică X;

- organele de inspecție fiscală au calculat în mod corect TVA nedeductibilă în sumă de **... lei strict doar pentru cota de 50 % din valoarea TVA aferentă imobilelor vândute în regim special de scutire**, întrucât prin anexa nr.1 – Situația determinării TVA deductibilă, la RIF, pornind de la valoarea integrală a contractelor în sumă de ... lei (în procent de 100%), organele de inspecție fiscală, în mod corect, au calculat atât cota de **50 % din valoarea contractelor pentru persoana impozabilă X în sumă de ... lei, precum și cota de 50 % TVA aferentă imobilelor vândute în regim special de scutire** în sumă de ... lei (respectiv pentru un număr de 7 imobile la valoarea de ... lei, din totalul de ... lei);

- astfel, **afirmația organelor de inspecție fiscală că TVA deductibilă conform inspecției fiscale este în sumă de ... lei este corectă**, (rezultată atât din scăderea ... lei -... lei, cât și din scăderea ... lei - ... lei), în condițiile în care din cota de 50% reprezentând TVA deductibilă aferentă achizițiilor în sumă de **... lei**, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în sumă de **... lei** este fără drept de deducere, iar din TVA deductibilă cuprinsă în decontului TVA depus de petentă în sumă **... lei**, suma de **... lei** reprezintă TVA nedeductibilă stabilită de urmare a inspecției fiscale;

- de asemenea, organele de inspecție fiscală au menționat în mod corect și legal și faptul că **TVA cu drept de deducere**, ce poate fi compensat cu **TVA de plată în sumă de ... lei, este în sumă de ... lei**, rezultând TVA fără drept de deducere, ce devine TVA de plată în sumă de ... lei;

- organele de inspecție fiscală din recapitulația TVA din raportul de inspecție fiscală au menționat:

- TVA solicitată la rambursare sold decont de TVA: ... lei;
- TVA de rambursat sold fișă de evidență pe plătitor: ... lei;
- TVA nedeductibilă fiscal: ... lei;
- TVA de plată: ... lei.

Astfel, având în vedere prevederile legale invocate și documentele aflate la dosar, organul de soluționare reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA nedeductibilă în sumă de ... lei, și drept urmare **au respins la rambursare TVA în sumă de ... lei** și au stabilit suplimentar **TVA de plată în sumă de ... lei**.

Față de cele prezentate mai sus, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P Timiș – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018 pentru suma totală de ... **lei** reprezentând:

... **lei** – TVA respinsă la rambursare;

... **lei** – TVA stabilită suplimentar de plată.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **dna. X din ...**, reprezentată prin avocat D, împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P Timiș – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018 pentru suma totală de ... **lei** reprezentând:

... **lei** – TVA respinsă la rambursare;

... **lei** – TVA stabilită suplimentar de plată.

Prezenta decizie se comunică la:

- Dna. avocat D... - Cabinet de Avocat D...;

- A.J.F.P. Timiș – Inspecție Fiscală – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

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

Director General