



DECIZIA nr. 105 din 2010

privind soluționarea contestației formulate de
XY,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr.../2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr./2010, asupra contestației formulate de **XY – ...**, cu domiciliul în județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere pentru soluționarea, la persoane fizice, a deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adăugată cu opțiunea de rambursare nr. ./2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală – Persoane Fizice 1, obiectul contestației fiind suma de ... lei taxă pe valoare adăugată respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. XY, prin contestația depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita, înregistrată sub nr.../2010 și transmisă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr.../2010, solicită anularea deciziei de impunere și restituirea sumei contestate împreună cu dobânzile calculate pentru această sumă, invocând următoarele motive:

Prin Decizia de impunere nr.../2010 s-a refuzat în mod nejustificat și ilegal rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, organul fiscal încălcând prevederile legislației fiscale aplicabile.

În fapt, TVA-ul s-a respins la rambursare pentru motivul că numai pentru partea închiriată din teren are dreptul la rambursare, nu și pentru partea pentru care nu s-a început o activitate economică concretă, care, în concepția eronată a organului fiscal ar justifica obiectiv restituirea TVA. Contestatarul consideră ca rambursarea TVA nu este condiționată de faptul ca imobilul să fie efectiv folosit în scopul operațiunilor taxabile, ci trebuie să fie destinat acestui

regim. Dreptul de deducere nu este condiționată de momentul efectuării propriuzise a operațiunilor taxabile.

Contestatarul consideră că elementele obiective prevăzute de art.145 alin.2, alin.4 din Codul fiscal și pct.45 alin.1 din normele metodologice ale Codului fiscal, au fost analizate de organul de control numai parțial.

Față de regimul juridic al terenului, acesta poate fi folosit pentru operațiuni taxabile, faptul că în prezent s-a închiriat numai parțial, nu creează două regimuri de TVA distincte pentru teren, regimul fiscal al terenului este și trebuie să fie unic.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ../2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ../2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1, au verificat corectitudinea sumei negative a TVA de ... lei, solicitată la rambursare, aferentă perioadei fiscale de 09.04.2010-30.06.2010. Decontul de TVA a fost înregistrat la Administrația Finanțelor Publice sub nr. ../2010 și la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ../2010, care a fost soluționat astfel:

- TVA solicitată la rambursare ... lei
- TVA aprobat la rambursare ... lei
- TVA respinsă la rambursare ... lei

Taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare se rezultă din următoarele constatări:

1. **Referitor la TVA deductibilă**

Persoana fizică verificată în anul 2010 a achiziționat cu factura fiscală seria HR XIU nr../2010 emisă de Q SA „Teren exclusiv cf ../cad ... și cf ../cad .. conform proces verbal de licitație din 2010” în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei. A înregistrat valoarea tranzacției în Jurnalul pentru cumpărări în coloana „Bunuri de capital” din trim.II. 2010 (plătitor de TVA din data de 09.04.2010) deducând astfel TVA după valoarea integrală a terenurilor în cauză.

Organul de inspecție invocă art.145 din Legea 571/2003 și pct.45(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care precizează că orice persoană are dreptul la deducere TVA aferentă achizițiilor destinate operațiunilor taxabile, intenția persoanei de a desfășura activitate economică trebuie evaluată în baza elementelor obiective.

Din evidențele contabile și decontul prezentat de contribuabil singurul element obiectiv pentru desfășurarea unei activități economice este închirierea suprafeței de 20 mp (conform contractului ../2010 înregistrat la AFP) din totalul de 285 mp conform facturii, iar conform adresei către AFP înregistrat sub nr../2010 contribuabilul declară, că „începând cu 01.04.2010 intenționez să închiriez o parte din terenul achiziționat prin licitație”. Din contractul de închiriere rezultă că suprafața închiriată este de 20 mp, astfel TVA deductibilă aferent terenului achiziționat este suma de ... lei (285 mp – 100%, 20 mp – 7%) din totalul de ... lei.

2. Referitor la TVA colectată

Din închirierea bunurilor imobile în perioada verificată conform Jurnal pentru vânzări (09.04.2010-30.06.2010) a realizat un venit total de ... lei, TVA colectată în perioada verificată este ... lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatar și organele de inspecție fiscală, se reține:

Direcția generală a finanțelor publice Harghita, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, reprezentând o parte din TVA aferent unei achiziții de teren în scop personal de persoana fizică XY înaintea înregistrării prin opțiune în scopuri TVA, în condițiile în care pe de o parte la data achiziționării persoana fizică nu era persoana impozabilă și nu avea nici o activitate economică, iar pe de altă parte operațiunile realizate după înregistrare, respectiv închirierea unei suprafețe de teren, sunt operațiuni scutite fără drept de deducere.

În fapt, contestatarul XY s-a înregistrat în scopuri TVA ca persoană fizică din data de 09.04.2010, primind codul de înregistrare fiscală (CIF) RO .., fără specificarea unei activități economice sau să aibă vreo formă de organizare pentru desfășurarea unei activități.

Persoana fizică XY a depus în dosarul fiscal o declarație, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice sub nr. ./2010, deci după primirea CIF, prin care declară motivul de a se înregistra ca persoană impozabilă în scopuri TVA, că intenționează să închirieze o parte din terenul achiziționat prin licitație în luna III. 2010 „unei activități (unei societăți care va desfășura o activitate) care conform Cod fiscal art.141 lit.e punctul 2 prin excepție este supusă plății TVA-ului”, motiv pentru care trebuie să se înregistreze ca plătitor de TVA, neexistând altă posibilitate prin care să poate vira TVA.

Tot ulterior datei înregistrării prin opțiune în scopuri TVA, a fost înregistrat la Administrația Finanțelor Publice sub nr.../2010 un contract de închiriere încheiat între persoana fizică XY în calitate de locator (proprietar) și SC W SRL în calitate de locatar (chiriaș) având ca obiect închirierea unui teren intravilan în suprafață de 20 mp pentru “amplasarea unui autovehicul special (magazin mobil pentru desfacere produse de panificație) cu scopul de a efectua acte de comerți în și din autovehicul respectiv vânzare de produse de panificație”. Contractul fiind valabil pe perioada 01.04.2010 – 30.06.2010, cu posibilitatea prelungirii din trei în trei luni.

Prin decontul de taxă depus pe trim.II/2010 înregistrat la Administrația Finanțelor Publice sub nr.../2010 solicită rambursarea sumei negative a TVA de ... lei, aferentă perioadei fiscale de 09.04.2010-30.06.2010, care se rezultă din factura fiscală seria HR XIU nr.../2010 emisă de Q SA, prin care persoana fizică XY a achiziționat un „Teren exclusiv cf ../cad .. și cf ../cad .. conform proces verbal de licitație din 2010” în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei și din factura nr.../2010 în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei emisă de Biroul notarial public DS pentru un contract de vânzare cumpărare.

Organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere taxa pe valoarea adăugată, implicit au respins la rambursare suma de ... lei, aferentă terenului achiziționat care nu a fost închiriat (din totalul de 285 mp a fost închiriată numai o suprafață de 20 mp), pe motiv că diferența de teren achiziționat nu este destinat pentru operațiuni taxabile.

Contestatarul consideră ca rambursarea TVA nu este condiționată de faptul ca imobilul să fie efectiv folosit în scopul operațiunilor taxabile, ci trebuie să fie destinat acestui regim, elementele obiective prevăzute de art.145 alin.2, alin.4 din Codul fiscal și pct.45 alin.1 din normele metodologice ale Codului fiscal, au fost analizate de organul de control numai parțial.

În drept, art. 127 din din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada verificată, definește persoana impozabilă și activitatea economică, conform căruia:

„(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

*(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. **De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.[...]**”*

Din prevederile legale sus menționate, se reține, că exploatarea bunurilor corporale, în cazul de speță închirierea de teren, constituie activitate economică, dar care nu înseamnă, că persoana impozabilă poate deduce TVA aferent bunului exploatat, mai ales, că acesta, respectiv terenul, era achiziționat înaintea ca persoana fizică să devină persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, sau să aibă o activitate economică declarată.

În acest sens, Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, date în explicitarea prevederilor art. 127 al.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la pct. 3 alin. (7), precizează :

„Transferul bunurilor sau serviciilor achiziționate în scop personal de persoanele fizice în patrimoniul comercial în scopul utilizării pentru desfășurarea de activități economice, nu este o operațiune asimilată unei livrări de bunuri/prestări de servicii, efectuate cu plată, iar persoana fizică nu poate deduce taxa aferentă bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare prevăzută la art. 148 și 149 din Codul fiscal.”

Din documentele aflate în dosarul cauzei, rezultă, că persoana fizică XY a achiziționat o suprafață de teren de 285 mp conform procesului verbal de licitație din 01.02.2010, prin factura din data de 15.02.2010, fără să aibă o activitate economică declarată printr-o formă de organizare, deci în scop personal. Înregistrarea ca plătitor de TVA din 09.04.2010, fără specificarea vreunei activități economice, nu schimbă scopul achiziționării terenului și nici declarația depusă în dosarul fiscal ulterior datei înregistrării în scopuri TVA, conform căruia intenționează să închirieze o parte din terenul achiziționat. Din Normele metodologice sus menționate rezultă fără echivoc, că transferul bunului achiziționat în scop personal în scopul utilizării pentru desfășurarea de activități economice nu este o operațiune asimilată unei livrări de bunuri, astfel nici TVA nu este deductibil.

În cazul de speță este aplicabilă și regula generală privind dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, prevăzută de art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia :

„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;[...]

Din contractul de închiriere încheiat între persoana fizică XY în calitate de locator (proprietar) și SC W SRL în calitate de locatar (chiriaș), înregistrat la Administrația Finanțelor Publice sub nr.../2010, depus în dosarul cauzei, rezultă ca acesta are ca obiect închirierea unui teren intravilan în suprafață de 20 mp pentru „amplasarea unui autovehicul special (magazin mobil pentru desfacere produse de panificație) cu scopul de a efectua acte de comerț în și din autovehicul respectiv vânzare de produse de panificație”, operațiune scutită de taxă, conform art. 141 alin.(2) lit. e din Codul fiscal, care prevede:

„Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;
4. închirierea seifurilor;

Astfel, se reține, că închirierea unei suprafețe de teren pentru amplasarea unui magazin mobil cu scopul de a efectua acte de comerț în și din autovehicul este o operațiune scutită, ca atare taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate pentru operațiuni scutite nu poate fi dedusă.

Nu poate fi reținută în soluționarea cauzei intenția declarată de contribuabilul prin declarația, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice sub nr. ../2010, depusă în dosarul fiscal după primirea CIF, conform căreia intenționează să închirieze o parte din terenul achiziționat unei activități care conform Cod fiscal art.141 lit.e punctul 2 prin excepție este supusă plății TVA-ului, având în vedere că închirierea de spații pentru parcare autovehiculelor (art.141 lit.e punctul 2), operațiune exceptată de la scutire, nu poate fi confundată cu închirierea unei suprafețe de teren pentru amplasarea unui magazin mobil chiar dacă acesta este un autovehicul special, cele două operațiuni sunt activități diferite, care se rezultă chiar din cuantumul chiriei lunare de 200 euro.

Se precizează, că persoana impozabilă nu a optat pentru taxarea operațiunilor scutite, cu toate că putea să opteze pentru taxarea operațiunilor scutite potrivit art.141 ali.3, care prevede:

„(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme”.

În acest sens Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, prevăd:

„38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă stabilită în România poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.[...]

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizată pentru operațiuni taxabile se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal.

(4) *Persoana impozabilă stabilită în România, neînregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, va solicita înregistrarea, dacă optează pentru taxare, și va depune și notificarea prevăzută în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice. **Opțiunea de înregistrare în scopuri de taxă nu ține loc de opțiune de taxare a operațiunilor prevăzute la alin. (1).***

Mai mult, Normele metodologice pentru aplicarea art. 153 din Codul fiscal la pct. 66, prevede:

„(10) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA și care ulterior înregistrării respective desfășoară exclusiv operațiuni ce nu dau dreptul la deducere va solicita anularea înregistrării în termen de 15 zile de la încheierea lunii în care se desfășoară exclusiv operațiuni fără drept de deducere. Dovada faptului că persoana nu mai realizează operațiuni cu drept de deducere trebuie să rezulte din obiectul de activitate și, după caz, din declarația pe propria răspundere dată de împuternicitul legal al persoanei impozabile în cazul operațiunilor scutite pentru care persoana impozabilă poate opta pentru taxare conform art. 141 alin. (3) din Codul fiscal.”

Având în vedere situația de fapt, documentele existente în dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține ca taxa pe valoarea adăugată aferentă terenului achiziționat în scop personal, înaintea înregistrării în scopuri TVA, nu este deductibilă, pe de o parte, neavând nici o activitate economică declarată printr-o formă de organizare, iar pe de altă parte intenția declarată să închirieze o parte din terenul achiziționat unei activități, care s-a concretizat printr-un contract de închiriere, această operațiune este scutită de taxa fără drept de deducere.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației argumentul contestatarului potrivit căruia elementele obiective prevăzute de art.145 alin.2, alin.4 din Codul fiscal și pct.45 alin.1 din normele metodologice ale Codului fiscal, au fost analizate de organul de control numai parțial, având în vedere, că persoana fizică, la data achiziționării terenului nu avea calitatea de persoană impozabilă, nu avea vreo activitate economică declarate, mai mult nici cu ocazia înregistrării în scopuri TVA nu a declarat nici o activitate economică, dar și ulterior înregistrării a avut numai operațiuni scutite fără drept de deducere.

Organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. ../2010, din TVA solicitată la rambursare în sumă de ... lei, au acceptat la deducere, implicit la rambursare suma de ... lei, fiind respinsă la rambursare suma de ... lei, cu toate că potrivit situației de fapt taxa dedusă după achizițiile nu este deductibilă, potrivit celor arătate în prezenta decizie.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile art. 213 (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia **„Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.”**, se

va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de ... lei taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, se va menține cele stabilite prin Decizia de impunere nr. ../2010.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art. 127, art. 141, art. 145, art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada verificată, coroborate cu Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, precum și art.206, art.209, art. 213 și art 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere pentru soluționarea, la persoane fizice, a deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adăugată cu opțiunea de rambursare nr. ../2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de ... **lei taxă pe valoare adăugată respinsă la rambursare.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,