



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Harghita



DECIZIA nr. 41 din 2010

privind soluționarea contestației formulate de

X.Y.,

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, Serviciul de Inspecție Fiscală – Persoane fizice 1, prin adresa nr.../2010, asupra contestației formulate de **X.Y. – RO ...**, 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, din totalul de ... lei.

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. X.Y., prin contestația depusă la Administrația Finanțelor Publice Miercurea-Ciuc, înregistrată sub nr.../2010 și transmisă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr.../2010, solicită aprobarea sumei contestate la rambursare și anularea actului contestat, 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.

Contestatarul, în calitate de persoană fizică impozabilă din punct de vedere TVA, a solicitat rambursarea de TVA în sumă de ... lei pentru achiziția unui teren construibil cu construcția aferentă de la vânzătorul SC Q SA. Achiziția

a avut loc în anul 2007, când nu era înregistrat ca persoană fizică impozabilă din punct de vedere al TVA.

Contestatarul precizează, că potrivit art.145 alin.4 din Cod fiscal dreptul de deducere se aplică și persoanelor impozabile pentru achiziții de bunuri și/sau servicii destinate realizării operațiunilor taxabile, ce au fost efectuate înainte de înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Punctul 45 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal de asemenea prevede că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică. Începând cu data de 21 septembrie 2009 a fost înregistrat ca persoană fizică plătitoare de TVA, și în consecință consideră, că beneficiază de dreptul de deducere conform prevederilor legale sus menționate, cu această dată a evidențiat în jurnalul pentru vânzări și veniturile realizate din închirierea unor bunuri imobile scutite de taxa conform art.141 alin.2 lit.e din Cod fiscal și urmează să realizeze activități taxabile aferente achiziției terenului și construcției provenite de la Q SA, devenind astfel persoană impozabilă cu regim de taxare mixt.

Contestatarul consideră, că exercitarea dreptului de deducere al TVA nu este condiționată de momentul efectuării propriu-zise a operațiunilor taxabile (operațiuni care dau drept de deducere), dreptul la deducere poate fi exercitat imediat după achiziție dacă persoana urmează să realizeze – chiar în viitor – astfel de operațiuni. În conformitate cu prevederile art.147 din Cod fiscal, persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este considerată, din punct de vedere al TVA, persoană impozabilă cu regim mixt. Normele metodologice stabilesc la punctul 47. că „(1) În aplicarea art.147 alin.(3) și alin.(4) din Codul fiscal, dacă bunurile sau serviciile achiziționate pot fi alocate parțial activității care nu dă drept de deducere și parțial activității care dă drept de deducere, nu se aplică prevederile art.147 alin.(5) din Codul fiscal, respectiv deducerea taxei pe bază de pro-rată.”

În calitate de persoană impozabilă cu regim mixt din punct de vedere TVA, contestatarul consideră, că a aplicat legal și conform prevederilor punctului 47 alin.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în sensul delimitării achizițiilor care dau drept de deducere și activității (operațiunilor) fără drept de deducere, respectiv:

- achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care au permis exercitarea dreptului de deducere s-au înscris într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestora s-a dedus integral

- achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere s-au înscris într-o coloană distinctă din jurnalul pentru

cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu s-a dedus.

Contestatarul consideră, că pro-rata nu trebuia să se calculeze, deoarece nu se află în situația prevăzută de art.147 alin.5 din Codul fiscal, destinația achizițiilor de imobile de la Q SA – teren construibil și construcția aferentă – a fost justificată cu declarația persoanei impozabile, în care a prezentat proiectul și documentația investiției respectiv taxabilitatea operațiunilor. Potrivit documentației tehnice nici terenul, nici construcția nu sunt de aceea natură să fie folosite în alte scopuri decât activitățile economice. Rezultă obiectiv din amplasamentul terenului, natura și mărimea construcției că imobilul poate avea exclusiv destinația economică.

Contestatarul menționează, că organul fiscal nu și-a însușit cele declarate de persoana impozabilă și au încadrat achiziția în cauză la cumpărări pentru care nu se cunoaște destinația, motivând punctul de vedere cu faptul că de la data achiziției până la data inspecției fiscale nu s-a pus în executare proiectul în cauză. În consecință au tratat aceste tranzacții ca acele care se supun recalculării pro-ratei și au refuzat deducerea TVA în sumă de ... lei.

Contestatarul arată, că în cazul în care proiectul s-ar realiza, construcția clădită și terenul aferent ar putea fi exploatată prin închiriere sau ar putea fi vândută. În primul caz închirierea se va realiza prin taxare, astfel în acest sens persoana impozabilă a depus în data de 26.04.2010 notificare privind opțiunea de taxare. În al doilea caz livrarea s-ar putea realiza numai prin taxare, deoarece potrivit art.141 alin.2 lit.f scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile. În cazul în care proiectul nu s-ar realiza, terenul construibil și amenajările eferente ar putea fi vândute numai cu TVA potrivit prevederilor legale. În toate cazurile schimbarea de destinație în condițiile art.149 din Codul fiscal ar atrage obligația ajustării TVA-ului deductibil.

Contribuabilul contestă și TVA în sumă de ... lei, aferent cheltuielilor de transport a mijloacelor fixe, verificării autenticității vehiculelor și reparaarea mijloacelor fixe. Fiind vorba despre mijloace fixe (tip autobuz) cu destinație specială care rezultă din natura lor, acestea nu pot fi folosite în scopuri persoane, iar TVA privind cheltuielile care sunt efectuate pentru punerea în valoare a acestor mijloace fixe are caracter deductibil.

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 21.09.2009-31.12.2009. Decontul de TVA a fost înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Miercurea-Ciuc 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 0 lei
- TVA respinsă la rambursare ... lei

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

1. Referitor la TVA deductibilă

Persoana verificată în anul 2007 a achiziționat cu factura fiscală nr.../2007 emisă de Q SA un „Teren și construcție cf. Contract ../2007, format din Fundația blocului nr... – tronsoanele 5 și 6 ridicate pe aceasta situate în ..., Str. ..., suprafața ... mp, nr. carte funciară .../1, nr. topografic .../1 și .../2” în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei. Înregistrează valoarea tranzacției în Jurnalul pentru cumpărări în coloana „Bunuri de capital” din luna septembrie 2009 (plătitor TVA din 21.09.2009), ajustarea TVA este făcută conform anexa nr.12 și suma de ... lei este inclus în decontul 300 aferentă lunii septembrie 2009 ca TVA deductibil în rândul „26.ajustări la finele anului conform pro-rata/ajustări pentru bunurile de capital”.

Prin faptul că terenul a fost achiziționat în anul 2007, iar nici până în prezent nu se cunoaște destinația respectiv dacă va fi utilizat pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau, sau nu, drept de deducere, conform art.147 alin.5 din Legea 571/2003, se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rată. Persoana impozabilă până în prezent a realizat venituri impozabile conform art.126 alin.9 lit.c – scutite de taxă fără drept de deducere – din închirierea unor bunuri imobile conform art.141 alin.2 lit.e din Legea 571/2003, iar la începerea activității nu a optat pentru regimul normal de taxare conform art.141 alin.3 din Legea 571/2003.

Conform art.147 alin.9 pro-rata estimată pentru primul an trebuia comunicată până la 25.10.2009 pentru primul an, respectiv 2009, pro-rata se determină provizoriu prin înmulțirea valorii taxei deductibile pentru fiecare perioadă fiscală din acel an calendaristic cu pro-rata provizorie determinată pentru anul respectiv. Taxa de dedus pentru un an calendaristic se calculează definitiv prin înmulțirea sumei totale a taxei deductibile din anul calendaristic respectiv, cu pro-rata definitivă determinată pentru anul respectiv. Întrucât a realizat numai venituri fără drept de deducere pro-rata finală este zero.

S-a dedus TVA în sumă de ... lei aferentă cheltuielilor de transport, verificarea autenticității și repararea a unor autovehicule achiziționate din UE, fără ca aceste servicii să fie aferente operațiunilor taxabile.

2. Referitor la TVA colectată

În perioada verificată, respectiv până la data încheierii inspecției fiscale persoana fizică verificată nu a depus notificare la organul fiscal teritorial

cu privire la facturare cu TVA a tarifului de închiriere și nici nu a emis facturi cu TVA. Din închirierea bunurilor imobile în perioada verificată conform Jurnal pentru vânzări (21.09.2009-31.12.2009) a realizat un venit total de ... lei, TVA colectată în perioada verificată este 0.

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 contestatarul X.Y. are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada fiscală 21.09.2009 – 31.12.2009, în condițiile în care pe de o parte în această perioadă nu a realizat operațiuni taxabile, iar pe de altă parte nu se cunoaște destinația bunurilor achiziționate, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere.

În fapt, contestatarul X.Y. s-a înregistrat în scopuri TVA ca persoană fizică, fără specificarea unei activități economice, din data de 21.09.2009, primind codul de înregistrare fiscală (CIF) RO

Prin decontul de taxă depus pe trim.IV/2009 solicită rambursarea sumei negative a TVA de ... lei, aferentă perioadei fiscale de 21.09.2009-31.12.2009, care se rezultă din taxa pe valoarea adăugată ajustată dedusă în sumă de ... lei aferentă achiziționării unui imobil cu factura fiscală nr.../2007 emisă de Q SA, constând din teren și construcție cf. Contract ../2007, format din Fundația blocului nr.. – tronsoanele 5 și 6 ridicate pe aceasta situate în .., suprafața ... mp, nr. carte funciară ../1, precum și taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de ... lei aferentă cheltuielilor de transport, verificarea autenticității și repararea a unor autovehicule achiziționate din UE.

Organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, implicit au respins la rambursare pe motiv că persoana fizică X.Y., în perioada fiscală 21.09.2009-31.12.2009, nu a realizat operațiuni taxabile, veniturile impozabile realizate în această perioadă fiind scutite de taxă fără drept de deducere, neoptând pentru regimul normal de taxare. Fiind încadrată ca persoană impozabilă cu regim mixt, la care TVA se deduce pe bază de pro-rată și având în vedere, că nu a realizat operațiuni taxabile și nu s-a putut stabili nici destinația imobilului achiziționat în anul 2007, s-a rezultat o pro-rată zero.

În drept, art. 127 din din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada verificată, definește persoane impozabile 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.[...]”

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 explicarea prevederilor art. 127 al.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, 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 imobilul în cauză a fost achiziționat de persoana fizică în anul 2007, fără să aibă o activitate economică declarată printr-o formă de organizare, deci în scop personal. Prin înregistrarea ca plătitor de TVA din 21.09.2009, fără specificarea vreunei activități economice, nu schimbă scopul achiziționării imobilului, acesta în perioada fiscală nu a fost utilizat pentru desfășurarea de activități economice.

Primul document, care atestă, că imobilul achiziționat de la Q SA va fi folosit pentru activitatea economică este „Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin.2 lit.c) din Codul fiscal” depusă la AFP Miercurea Ciuc, înregistrată sub nr.../04.2010 și data de la care optează pentru taxare este 27.04.2010, deci după perioada verificată și după inspecția fiscală efectuată. Dar conform normelor susmenționate, dacă se consideră transferul bunului achiziționat de persoana fizică în patrimoniul comercial de la data opțiunii, nici în acest caz persoana fizică nu poate deduce taxa aferentă bunului în cauză prin aplicarea procedurii de ajustare. În acest caz nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivul de drept invocat de contestatar, respectiv prevederile art. 145(4) din Codul fiscal.

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 căreia :

„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 prevederile legale sus menționate, se reține ca taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor/serviciilor care au fost livrate/prestate sau urmează să fie livrate/prestate este deductibilă doar în situația în care bunurile sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile sau au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile, iar pentru perioada fiscală, 21.09.2009-31.12.2009, verificată și la care se referă și rambursarea TVA, contestatarul nu a putut justifica, ca achiziționarea imobilului și cheltuielile efectuate pentru autovehiculele achiziționate din UE sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile, în condițiile în care nu s-a realizat în această perioadă nici o operațiune taxabilă sau ca acestea să aibă vreo legătură cu activitatea economică declarată.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației argumentul contestatarului potrivit căruia organul de inspecție fiscală nu trebuia să se calculeze pro-rata pe motiv că destinația achizițiilor de imobile de la Q SA – teren construibil și construcția aferentă – a fost justificată cu declarația persoanei impozabile, în care a prezentat proiectul și documentația investiției și care nu sunt de aceea natură să fie folosite în alte scopuri decât activitățile economice, având în vedere că documentele sunt din anul 2001 și se referă la compania Q SA, imobilul fiind cumpărat de X.Y. ca persoană fizică fără vreo obligație față de investiția începută de vânzător, iar calitatea de persoană impozabilă, respectiv activitatea economică nu se transferă cu cumpărarea imobilului în cauză.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, în vigoare în perioada verificată, rezultă că organele de inspecție în mod legal nu au acordat persoanei fizice X.Y. drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în limita sesizării, implicit la rambursare, prin urmare se va respinge contestația, ca neîntemeiată.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art. 127, art. 145, art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada verificată, 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 contestației ca neîntemeiată 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,