



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice – Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații**



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str.Gheorghe Lazăr, nr. 9B  
Tel : +0256499334  
Fax : +0256499332  
e-mail : info.adm @dgfptm.ro

**DECIZIA NR. 580/293/31.03.2014**

privind soluționarea contestației formulate de **dl. X**  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timiș sub nr.X/04.02.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Administrația Finanțelor Publice a Județului Timiș - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 prin adresa nr.X/04.02.2014, înregistrată la D.G.R.F.P.Timiș sub nr.X/04.02.2014, asupra contestației formulate de **dl. X**, CNP X, cod de înregistrare fiscală X, cu domiciliul în X, nr.X, jud. X, și domiciliul fiscal în X, str. X, nr.X, jud. X.

**DI. X** contestă Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarare organelor fiscale nr.X/04.12.2013, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/04.12.2013, pentru suma **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, raportat la data comunicării actelor administrativ fiscale prin remitere sub semnătura contribuabilului în data de 16.12.2013 (adresa de înaintare anexată la dosarul cauzei) și înregistrarea contestației la D.G.R.F.P. Timiș în data 15.01.2014, potrivit ștampilei aplicată pe originalul contestației.

Constatând că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.205, art.206 și art.209 alin. (1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este legal investită să soluționeze contestația formulată.

**I.DI. X** se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarare organelor fiscale

nr.X/04.12.2013, emisă de organele de inspecție fiscală în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/04.12.2013, invocând următoarele motive:

Contestatorul arată că a fost supus unui control fiscal pe perioada 31.07.2012 - 30.09.2013, control finalizat în 04.12.2013, odată cu emiterea RIF-ului și a Deciziei de Impunere.

În această perioadă contestatorul arată că a înregistrat următoarele sume de TVA în deconturile depuse la autoritățile fiscale, ca urmare a derulării de activități economice (construirea unui imobil, situat în X, str. X nr.X, pentru care există intenția de a-l vinde prin colectarea de TVA în cotă de 24%, conform reglementarilor legale in vigoare).

*TVA deductibil:*

TVA dedus și cerut la rambursare în valoare de X lei, în 3 deconturi de TVA depuse, după cum urmează:

- X- X-2013, depus în 23.01.2013 pentru trimestrul IV 2012, prin care a dedus TVA în sumă de X lei;

- X - X-2013, depus în 24.04.2013 pentru trimestrul I 2013, prin care a dedus TVA in sumă de X lei;

- X - X-2013, depus în 25.07.2013 pentru trimestrul II 2013, prin care a dedus TVA în sumă de X lei;

- Reducerea sumei de TVA deductibil pentru trimestrul III 2013, cauzată de stornarea, de către furnizori, a unor facturi de achiziții din perioadele anterioare, TVA-ul deductibil reducându-se cu suma de X lei.

Contestatorul precizează că, concomitent cu depunerea decontului de TVA pentru trimestrul III 2013, a depus și o notificare de renunțare la soldul negativ al TVA de rambursat de X lei aferent celor 3 deconturi de TVA cu opțiuni de rambursare menționate mai sus; aceasta notificare a fost depusă la AJFP Timiș sub numărul X/25.10.2013.

De asemenea, menționează că toate sumele aferente TVA-ului deductibil, menționate mai sus, sunt în legătură cu construcția unui imobil, situat pe str. X nr.X, pe care intenționează să-l vândă ulterior cu TVA.

*TVA colectat:*

TVA colectat în trimestrul IV 2012 în sumă de X lei (compus din TVA colectat la un avans pentru vânzarea imobilului de pe str. X nr. X, în sumă de X lei, și TVA în sumă de X lei din taxarea inversă efectuată la achiziția de cherestea necesară edificării imobilului de pe str. X nr. X).

*Recapitulatie:* Recapitulația sumelor de TVA deduse și colectate în perioada verificată se regăsește în Anexa 3 la RIF.

Contestatorul menționează că, potrivit acestei recapitulații, totalul sumei deductibile înregistrată în perioada verificată, după autocompensarea TVA-ului colectat cu TVA-ul dedus, și după depunerea notificării de renunțare la soldul negativ al TVA de rambursat de X lei aferent celor 3 deconturi de TVA cu opțiuni de rambursare menționate mai sus, este de X lei.

Contestatorul menționează de asemenea că, în perioada octombrie - decembrie 2013 (deci în Trimestrul IV 2013), a mai primit facturi storno, de anulare a tranzacțiilor/achizițiilor anterioare de materiale de construcții, similare cu cele înregistrate în decontul aferent trimestrului III 2013; sens în care depune în Anexa 1 la prezenta contestație o copie a acestor facturi, precum și a facturilor inițiale de la furnizorii în cauză. Ca urmare a primirii acestor facturi prin care s-au anulat achizițiile inițiale de materiale de construcție conform art. 138 din Codul Fiscal, TVA-ul deductibil se reduce cu suma de X lei.

În urma controlului efectuat pentru perioada verificată, contestatorul arată că inspectorii fiscali au considerat că nu a fost probată efectuarea de operațiuni taxabile în sensul art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul Fiscal, nefiind de acord cu posibilitatea deducerii sumei de X înregistrată la sfârșitul perioadei verificate, ajustând TVA-ul dedus inițial în favoarea statului, ca urmare a art. 149 din Codul Fiscal.

Astfel, contestatorul arată că:

- Inspectorii fiscali au ignorat intenția clară de a desfășura operațiuni taxabile, intenție manifestată și demonstrată prin încheierea pre-contractului de vânzare-cumpărare (autenticat sub nr. X/17.10.2012 la BNP X, între X în calitate de promitent- vânzător și SC X SRL în calitate de promitent-cumpărător) a imobilului situat pe Str. X nr. X, pentru care s-a emis factura de avans cu TVA 24%, colectând astfel TVA;
- În subsidiar, contestatorul arată că după primirea, de la furnizori, a facturilor storno menționate în Anexa 1 la prezenta contestație, TVA-ul deductibil, rămas încă nesolicitat la rambursare, este în sumă de X lei (diferența între TVA-ul de dedus de X lei, confirmat de inspectorii fiscali la sfârșitul trimestrului III 2013, prin Anexa 3 la RIF, și TVA-ul deductibil cu minus de X lei, aferent facturilor storno primite în trimestrul IV 2013, și atașate în Anexa 1 sus menționată).

Contestatorul invocă următoarele motive de nelegalitate:

Contestatorul precizează că regulile cu privire la exercitarea dreptului de deducere sunt reglementate de Legea nr.571/22.12.2003 privind Codul Fiscal cu modificările ulterioare, Titlul VI - Taxa pe valoarea adăugată, Cap. 10 -Regimul deducerilor. Hotărârea Guvernului 44/2004 cu privire la Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, pct. 45, 53 și 54 trebuie de asemenea luate în considerare pentru înțelegerea motivării în drept.

Astfel, arată că, potrivit Legii 571/22.12.2003, titlul VI, Cap. 10, art. 145 (1) „dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”. Aliniatul (2) al aceluiași articol menționează faptul că : „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

- a) operațiuni taxabile;
- b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;
- c) operațiuni scutite de taxa, conform art. 143,144 si 144<sup>1</sup>;
- d) operațiuni scutite de taxa, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;
- e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv."

Totodată arată că, sensul prevederilor de mai sus este clarificat mai departe de Normele metodologice de aplicare pentru art. 145 (4), respectiv HG 44/2004, pct. 45 (1) care menționează: „...orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică...Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice."

Astfel, dreptul de deducere pentru TVA aferentă unor achiziții efectuate de persoane impozabile există la momentul efectuării acestor achiziții (în măsura în care toate condițiile documentare de exercitare a deducerii conform art. 146 sunt îndeplinite la momentul respectiv) atâta timp cât persoana impozabilă intenționează să folosească achizițiile respective în scopul unor operațiuni taxabile viitoare care dau drept de deducere.

Contestatorul menționează și faptul că normele detaliate la punctul 45 (1) instituie un principiu general valabil pe baza căruia se acordă dreptul de deducere pentru activități pregătitoare începerii unei activități economice și nu trebuie interpretate restrictiv (așa cum se pare că au interpretat organele de control) în sensul aplicabilității acestor prevederi doar activităților desfășurate de persoane impozabile înainte de a se înregistra pentru scopuri de TVA.

Contestatorul susține că, singura critică pe care inspectorii fiscali o aduc referitor la deducerea sumelor de TVA deductibil aferente facturilor de achiziție a materialelor de construcție și a lucrărilor de construcție aferente imobilului situat în X, str. X nr. X, este aceea că „nu a desfășurat operațiuni taxabile în perioada verificată” (pag. 7 din RIF, la secțiunea „Motivele de fapt”), respectiv că „nu a făcut dovada, până la data finalizării inspecției fiscale, că achizițiile sunt utilizate în scopul derulării de operațiuni taxabile în sensul art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul Fiscal (pag. 4 și 5 din RIF, secțiunea „Referitor la TVA deductibilă”).

Contestatorul subliniază faptul că, în ceea ce privește îndeplinirea condițiilor de formă de deducere a TVA-ului aferent achizițiilor, în conformitate cu art. 155 și 146 din Codul Fiscal, inspectorii fiscali concluzionează că „persoana fizica X a dedus TVA-ul în baza documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, documente primare (facturi) care au stat la baza înregistrărilor TVA în jurnalul de cumpărări, aferent achizițiilor de materiale de construcții (beton, oțel beton, profile, cărămidă, blocuri ceramice, țiglă, cherestea etc), pentru care în timpul controlului au fost prezentate devize, situații de lucrări, contracte de prestări servicii cu privire la modul de executare a lucrărilor și punerii în manoperă a acestora”. Cu alte cuvinte, inspectorii fiscali consideră că au fost îndeplinite condițiile de formă menționate la art. 155 și 146 din Codul Fiscal.

Așadar, inspectorii fiscali consideră că au fost îndeplinite condițiile de formă menționate la art. 155 și 146 din Codul Fiscal, însă nu s-au îndeplinit condițiile de fond menționate la art. 145 alin. (2) lit.a) din Codul Fiscal.

Contestatorul consideră că intenția de a desfășura operațiuni taxabile, intenție manifestată și demonstrată prin încheierea pre-contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/17.10.2012 la BNP X (Anexa 2 la contestație), între acesta în calitate de promitent-vânzător și SC X SRL în calitate de promitent-cumpărător, este clară. Mai mult, intenția este dovedită și prin întocmirea facturii de avans de X lei + TVA în sumă de X lei, și încasarea acesteia de la promitentul-cumpărător.

Astfel, contestatorul consideră că și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de materiale pentru construcția imobilului situat în X str. X nr.X, în conformitate cu regulile generale cu privire la dreptul de deducere, iar la data angajării costurilor și implicit a deducerii TVA aferentă, a fost clară intenția de a folosi investiția pentru a obține operațiuni taxabile în viitor, respectiv au fost îndeplinite în același timp condițiile de exercitare a dreptului de deducere.

În opinia contestatorului și în conformitate cu prevederile Codului Fiscal și a Jurisprudenței europene, dreptul de deducere pentru TVA aferent unor achiziții dispare doar în momentul în care imposibilitatea de a folosi asemenea achiziții pentru desfășurarea de operațiuni taxabile este clară. În situația dată, contestatorul consideră că doar în momentul rezilierii pre-contractului de vânzare-cumpărare menționat mai sus s-ar putea pune întrebarea dacă ar trebui să se procedeze la ajustarea taxei deduse anterior, în conformitate cu art.149 din Codul Fiscal, în favoarea statului. În conformitate cu pct. 54 par. (4) din Normele metodologice de aplicare a art. 149 din Codul Fiscal, ajustarea taxei anterior deduse pentru bunuri utilizate integral în alte scopuri decât activitățile economice are loc în anul în care apare modificarea destinației de utilizare.

Deci, nu poate să apară obligația de ajustare a TVA dedusă anterior în condițiile în care modificarea destinației de utilizare nu este certă.

Contestatorul consideră că o asemenea modificare de destinație nu a apărut încă având în vedere că pre-contractul de vânzare-cumpărare menționat mai sus este în continuare valabil, iar „ Subsemnatul în calitate de promitent-vânzător” a colectat TVA la data facturării avansului către promitentul-cumpărător.

De asemenea, contestatorul consideră că în lipsa oricărei dovezi cu privire la inexistența intenției de a desfășura operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală au procedat în mod nelegal la ajustarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de materiale de construcții.

În acest sens, consideră relevante deciziile Curții Europene de Justiție în cazurile INZO -C110/1994 și GHENT COAL TERMINAL NV - C37/1995, precum și a cazului recent publicat C-257/11, Gran Via Moinești.

Astfel, în cazul INZO Curtea Europeană de Justiție decide că un TVA aferent unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectată este deductibil chiar în condițiile în care activitatea proiectată nu mai este desfășurată.

În cazul GHENT, Curtea Europeană de Justiție hotărăște că art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 145 din Codul Fiscal, trebuie interpretat în sensul că trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare să deducă TVA aferentă unor lucrări de investiții efectuate cu intenția de a desfășura operațiuni taxabile. Dreptul de deducere obținut rămâne valabil chiar și în situația în care investiția este desființată din motive independente de voința persoanei impozabile respective.

În cazul C-257/11 Gran Via Moinești, CEJ a considerat că o societate care a achiziționat o suprafață de teren și construcții edificate pe aceasta din urmă, în vederea demolării acestor construcții și a realizării unui complex rezidențial pe suprafața de teren respectivă, are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării construcțiilor menționate.

Pe această bază, contestatorul consideră că jurisprudența europeană admite deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor efectuate doar pe baza intenției persoanei impozabile de a desfășura activități economice care dau naștere unor operațiuni taxabile, atâta timp cât nu se poate dovedi reaua credință a persoanei respective.

Contestatorul consideră că îndeplinește aceste criterii, respectiv că a demonstrat că a avut intenția să desfășoare operațiuni taxabile la momentul angajării costurilor și, mai mult decât atât, și-a demonstrat buna credință.

În subsidiar, contestatorul arată că după primirea, de la furnizori, a facturilor storno menționate în Anexa 1 la prezenta contestație, TVA-ul deductibil, rămas încă necerut la rambursare, este în sumă de X lei (diferența între TVA-ul de dedus de X lei, confirmat de inspectorii fiscali la sfârșitul trimestrului III 2013, prin Anexa 3 la RIF, și

TVA-ul deductibil cu minus de X lei, aferent facturilor storno primite în trimestrul IV 2013, și atașate în Anexa 1 sus menționată).

Astfel, contestatorul este de părere că, așa cum inspectorii fiscali au fost de acord cu autocompensarea TVA-ului de X lei aferentă facturilor storno primite în trimestrul III 2013 de la furnizorii de materiale de construcții, într-o manieră similară se impune ca organul de soluționare a contestației, sau inspectorii fiscali (în cazul dispunerii unei reverificări care să extindă perioada verificată în așa fel încât aceasta să cuprindă și Trimestrul IV 2013), să fie de acord cu autocompensarea TVA-ului în sumă de X lei aferent facturilor storno primite de la furnizori în Trimestrul IV 2013, ca urmare a anularii achizițiilor inițiale de materiale de construcție, conform art. 138 din Codul Fiscal, consecința fiind aceea că TVA-ul deductibil, rămas încă necerut la rambursare, va fi în sumă de X lei (diferența între TVA-ul de dedus de X lei confirmat de inspectorii fiscali la sfârșitul trimestrului III 2013, prin Anexa 3 la RIF, și TVA-ul deductibil cu minus de X lei, aferent facturilor storno primite în trimestrul IV 2013, și atașate în Anexa 1 la prezenta).

Contestatorul invocă prevederile art. 216 alin. (3)<sup>1</sup> Cod de procedură fiscală, potrivit căruia organul competent de soluționare a contestației poate desființa actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare, astfel că solicită ca în vederea identificării corecte a stării de fapt fiscale, a se avea în vedere, în subsidiar, și posibilitatea evocată la art. 216 alin.(3) Cod de procedură fiscală, respectiv desființarea Deciziei de Impunere și a RIF, cu refacerea controlului și extinderea perioadei controlate în așa fel încât să includă și Trimestrul IV 2013.

Pentru toate motivele prezentate mai sus, contestatorul solicită:

1. - în primul rând, admiterea prezentei contestații astfel cum a fost formulată și anularea Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de Impunere.
2. - în subsidiar, desființarea Deciziei de Impunere și RIF-lui, cu refacerea controlului și extinderea perioadei controlate în așa fel încât să includă și Trimestrul IV 2013, noua echipă de inspecție urmând să fie de acord cu autocompensarea TVA-ului în sumă de X lei aferentă facturilor storno primite de la furnizori în Trimestrul IV 2013, ca urmare a anularii achizițiilor inițiale de materiale de construcție conform art.138 din Codul Fiscal, consecința fiind aceea că TVA-ul deductibil, rămas încă necerut la rambursare, va fi în sumă de X lei (diferența între TVA-ul de dedus de X lei, confirmat de inspectorii fiscali la sfârșitul trimestrului III 2013, prin Anexa 3 la RIF, și TVA-ul deductibil cu minus de X lei aferent facturilor storno primite în trimestrul IV 2013, și atașate în Anexa 1 la prezenta).

Contestatorul atașează în copie la contestația formulată:

- copie a facturilor storno primite de la furnizori în trimestrul IV 2013, precum și a facturilor inițiale de la furnizorii în cauză (ANEXA 1);
- pre-contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/17.10.2012 la BNP X (ANEXA 2).

**II.** Prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarare organelor fiscale nr.X/04.12.2013, emisă de organele de inspecție fiscală în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/04.12.2013 a fost stabilită taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă de X lei.

Având în vedere solicitarea de rambursare a TVA prin depunerea decontului de TVA cu opțiune de rambursare nr. X – X-2013 din 23.01.2013, nr. X - X-2013 și nr. X - X-2013, organele de inspecție fiscală au efectuat inspecția fiscală parțială privind TVA la dl. X.

Urmarea analizei de risc efectuată de către organul fiscal competent din cadrul

A.J.F.P. Timiș a rezultat un risc fiscal mare, respectiv SIN=1, rambursarea efectuându-se astfel pentru lunile decembrie 2012, martie și iunie 2013 cu control anticipat.

Prin notificarea înregistrată la A.J.F.P.Timiș sub nr.X/25.10.2013 respectiv la Inspekția fiscală sub nr. X/28.10.2013, contribuabilul comunică faptul că renunță la rambursarea TVA-lui solicitat prin deconturile aferente lunilor decembrie 2012, martie și iunie 2013.

Inspekția fiscală parțială a început în data de 05.02.2013 și a fost consemnată în Procesul verbal de constatare a începerii inspekției fiscale (anexa nr.1), conform art.102 alin.(6) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deoarece contribuabilul nu deține Registrul unic de control.

Inspekția fiscală a avut ca obiective:

- verificarea privind modul de stabilire, declarare și virare a taxei pe valoarea adăugată;
- respectarea disciplinei financiar-contabile.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale și anume dacă contribuabilul verificat a mai efectuat și alte tranzacții imobiliare, prin adresa nr. X/25.02.2013 s-au solicitat informații de la D.G.F.P. Caraș-Severin, deoarece reședința contribuabilului verificat este în localitatea X, județul Caraș-Severin.

Până la primirea informațiilor solicitate prin referatul din data de 21.02.2013, în conformitate cu prevederile art.2 lit.e) din Ordinul ANAF nr.14/05.01.2010, inspekția fiscală a fost suspendată începând cu data de 22.02.2012, contribuabilul fiind înștiințat prin adresa nr. X/25.02.2013.

Odată cu încetarea condițiilor care au generat suspendarea, în conformitate cu prevederile art.5 lit.e) din OMFP nr.467/22.04.2013, inspekția fiscală a fost reluată începând cu data de 11.11.2013. Reluarea inspekției fiscale a fost comunicată contribuabilului prin poștă cu adresa nr.X/06.11.2013, confirmată de primire în data de 14.11.2013.

Perioada supusă inspekției fiscale: 31.07.2012 -30.09.2013

Urmare a verificărilor efectuate, organele de inspekție fiscală au constatat următoarele:

*Stabilirea calității de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA:*

Contribuabilul verificat s-a înregistrat în scopuri de TVA, prin opțiune, începând cu data de 31.07.2012, conform prevederilor art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având perioada fiscală trimestrul calendaristic.

La data înregistrării ca plătitor de TVA persoana fizică X nu desfășoară activități economice autorizate conform prevederilor din O.U.G. 44/2008, nefiind înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului ca și comerciant. De asemenea, persoana fizică nu desfășoară nici profesii liberale reglementate de vreo lege specială.

Urmare a verificării efectuate organul de control constată că X deține autorizația de construire nr.X/03.08.2012 emisă de Primăria Municipiului X, prin care este autorizat ca persoană fizică să execute lucrări de construire în patrimoniul personal, constând în casa P+1E+ M, împrejmuire, situate în municipiul X, str.X, nr.X. Valoarea de autorizare a lucrărilor înscrisă în autorizație este de X lei, urmând să se deruleze pe o perioadă de 2 ani (03.08.2012-03.08.2014).

În vederea executării lucrărilor de construcție, s-a încheiat Contractul de prestări servicii nr.X/03.08.2012 între S.C. X SRL , jud. X în calitate de prestator și X în calitate de beneficiar. Procesul verbal de începere a execuției lucrărilor a fost înregistrat la Direcția Regională Construcții Vest nr. X/07.08.2012. De asemenea, a avut încheiat un contract de prestări servicii nr.X/16.05.2012 cu SC X SRL, pentru servicii de dirigenție de șantier.

Prin contractul nr.X/28.08.2012 cu S.C. XSRL în calitate de proiectant au fost

întocmite " Liste de cantități cu devize" pentru construcția casei P+1E+ M și gard împrejmuire conform Proiect nr.X/2012. Valoarea de deviz (inclusiv TVA) estimată a construcției este în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală menționează că la data începerii inspecției fiscale imobilul constând în casa P+1E+ M, pentru care s-a emis autorizația de construire în favoarea persoanei fizice nu este finalizat, nu este recepționat și intabulat în cartea funciară, lucrările au fost executate până la faza în roșu.

*Stabilirea bazei de impozitare și calculul taxei pe valoarea adăugată, cu prezentarea motivului de fapt și a temeiului de drept.*

*Referitor la TVA deductibilă, organele de inspecție fiscală consemnează:*

Contribuabilul verificat a solicitat la rambursare suma de X lei prin următoarele deconturi:

- nr. X-X-2013 din 23.01.2013, în valoare de X lei,
- nr. X-X-2013 din 24.04.2013, în valoare de X lei,
- nr. X-X-2013 din 25.07.2013, în valoare de X lei.

Prin notificarea înregistrată la AJFP Timiș sub nr.X/25.10.2013, respectiv la Inspecția fiscală sub nr.X/28.10.2013, persoana impozabilă X comunică faptul că renunță la rambursarea sumei de X lei aferentă celor trei deconturi cu opțiune de rambursare depuse.

Organele de inspecție fiscală menționează că în trimestru III 2013, persoana fizică X înregistrează în jurnalul de cumpărări facturi de stomare a unor materiale ( gresie, luminatoare, faianța, parchet, tapet.etc) achiziționate în perioada precedentă și neutilizate, cu un TVA deductibil în sumă totală de X lei.

Concomitent acesta declară în decontul aceluiași trimestru, TVA-ul aferent facturilor stornate.

În vederea stabilirii TVA deductibilă, organele de inspecție fiscală au verificat dacă achizițiile efectuate de contribuabilul X sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, așa cum prevede art.145 alin.(2) lit.a) și art.145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și modul de respectare a prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv dacă facturile întocmite de către furnizorii de bunuri și servicii cuprind toate informațiile care să le confere calitatea de documente justificative (art.155 alin.(5) respectiv alin.(19) din Legea nr.571/2003).

Organele de inspecție fiscală constată că în perioada verificată persoana fizică X, nu realizează operațiuni impozabile prevăzute de art. 126 și 127 alin.(2) respectiv nu a vândut din patrimoniul personal bunuri imobile în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Construcția locuinței Casa P+1E+M nu este finalizată la data începerii inspecției fiscale, persoana fizică nu a vândut din patrimoniul personal locuința cu scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Persoana fizică X a dedus TVA-ul în baza documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, documente primare (facturi) care au stat la baza înregistrărilor TVA în jurnalul de cumpărări, aferent achizițiilor de materiale de construcții (beton, oțel beton, profile, cărămidă, blocuri ceramice, țiglă, cherestea, etc), pentru care în timpul controlului au fost prezentate devize, situații de lucrări, contracte de prestări servicii cu privire la modul de executare a lucrărilor și punerii în manoperă a acestora, dar nu a făcut dovada până la data finalizării inspecției fiscale că respectivele achiziții sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile, așa cum se arată la art .145 alin.(2), lit.a) din același act normativ.

Din verificarea efectuată asupra modului de întocmire și depunere a declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național, cod "394", organele de inspecție fiscală au constatat că, X a depus declarația informativă



cod "394" privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoane înregistrate în scopuri de TVA pentru perioada verificată în termenul legal; neconcordanțele din declarațiile informative 394 sunt nesemnificative.

Documentele de achiziție sunt reale și îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 155 alin. (5) respectiv (19), din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nefiind constatate neconcordanțe care să necesite efectuarea de controale încrucișate.

În concluzie, organele de inspecție fiscală stabilesc că, în conformitate cu prevederile art.149 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă imobilului construit se ajustează pe o perioadă de 20 de ani, respectiv de la data de 01.01.2013 până la data de 31.12.2032.

Organele de inspecție fiscală menționează că numărul ajustărilor poate fi nelimitat, aceasta depinzând de modificarea destinației bunului în perioada de ajustare, respectiv pentru operațiuni care dau sau nu drept de deducere.

Situația în detaliu privind TVA declarată în deconturi, înregistrată în jurnalele de cumpărări, jurnalele de vânzări și diferențele stabilite suplimentar sunt prezentate în anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

*Recapitulație TVA deductibilă :*

TVA deductibilă conform deconturi:	X lei
TVA compensat prin colectare :	X lei
TVA nedeductibilă stabilită de organul de inspecție fiscală (ajustată în favoarea statului):	X lei

În conformitate cu prevederile art.149 alin.(4) lit.c), și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.54 alin.(11) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea în favoarea statului a TVA deductibilă în sumă de X lei. Organele de inspecție fiscală menționează că în perioada verificată contribuabilul înregistrează și TVA colectată în sumă de X lei care se autocompensează din TVA deductibilă, în sumă de X lei.

Persoana fizică verificată a achitat facturile de achiziție în timpul perioadei verificate și nu se impune aplicarea art.145 alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

*Referitor la TVA colectată, organele de inspecție fiscală consemnează:*

În perioada 31.07.2012-30.09.2013, contribuabilul verificat nu a derulat operațiuni economice autorizate și nu a vândut din patrimoniul personal locuința în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Contribuabilul verificat are încheiată o Promisiune bilaterală de vânzare - cumpărare autenticată sub nr.X/17.10.2012 la BNP X, între X - vânzător și S.C. X SRL - cumpărător, pentru vânzarea imobilului din str.X, nr.X, în valoare de X lei plus TVA, primind în acest sens un avans în sumă de X lei plus TVA (Factura X/17.10.2012).

Pentru avansul încasat persoana fizică X emite factura către beneficiar, cel târziu până în cea de - a 15 zi a lunii următoare celei în care a încasat avansul, așa cum prevede art.155 alin. (1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Organele de inspecție fiscală, menționează că faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată în cazul avansului încasat a intervenit la data încasării acestuia, așa cum prevede art.134<sup>2</sup> alin.(1) și alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: "Exigibilitatea taxei intervine la data care are loc faptul generator"...."la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul

generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor efectuate înainte de data livrării ori prestării acestora."

De la data înregistrării în scopuri de TVA (X/.2012) contribuabilul colectează prin deconturile de TVA (prima factură este emisă la data de X/.2012) o taxă colectată în sumă de X lei aferentă avansului încasat, precum și suma de X lei reprezentând taxare inversă aferentă achiziției de cherestea necesară la edificarea construcției.

TVA colectată prin decontul de TVA corespunde cu TVA colectată înregistrată în jurnalul de vânzări fiind în sumă de X lei. Situația în detaliu privind TVA declarată în deconturi, înregistrată în jurnalele de cumpărări, jurnalele de vânzări și diferențele stabilite suplimentar sunt prezentate în anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală menționează și faptul că, în urma constatărilor și a declarației dată pe proprie răspundere anexa nr.4 la Raportul de Inspecție fiscală, rezultă că Bordea Iosif Alexandru nu are realții de afiliere cu principali clienți și furnizori.

*Recapitulație TVA colectată :*

TVA colectată conform deconturi TVA:	X lei
TVA colectată constatată de către organele de inspecție fiscală:	X lei
Diferența de TVA colectată suplimentar:	0 lei.

*Analiza TVA de plată/recuperat*

Pe întreaga perioadă verificată, contribuabilul a înregistrat TVA de rambursat cu excepția trimestrului III 2013 .

Suma negativă de TVA din decontul lunii septembrie 2013 este în sumă de X lei și corespunde cu suma negativă de TVA din fișa de evidență pe plătitor.

*Recapitulație TVA de plată:*

TVA colectată de organul de control:	X lei
<u>TVA colectată prin deconturi de TVA:</u>	<u>X lei</u>
TVA colectată stabilită suplimentar:	0 lei

<u>TVA dedusă prin deconturile de TVA:</u>	<u>X lei</u>
TVA nedeductibilă ( ajustată în favoarea statului) stabilită de control:	- X lei

Total TVA stabilit suplimentar: **X lei**

Organele de inspecție fiscală consemnează că diferența de TVA stabilită suplimentar de organele de control pentru care se emite decizia de impunere este în sumă de X lei, urmând a se compensa integral din soldul existent în fișa de evidență pe plătitor reprezentând TVA de rambursat.

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

Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de **X lei**,

**Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală legal au procedat la ajustarea dreptului de deducere a TVA exercitat la momentul achizițiilor de bunuri (materiale de construcții) și servicii (lucrări de construcții) legate de construcția unui imobil (casa P+1E+M), în condițiile în care contestatorul**

**nu face dovada ca respectivele achiziții sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au efectuat inspecția fiscală parțială privind TVA la persoana fizică X, urmare a solicitării la rambursare a TVA în sumă totală de X lei prin decontul nr. X - X-2013 din 23.01.2013 pentru suma de X lei, decontul nr. X - X-2013 din 24.04.2013 pentru suma de X lei și decontul nr. X - X-2013 din 25.07.2013 pentru suma de X lei.

Prin notificarea înregistrată la A.J.F.P.Timiș sub nr.X/25.10.2013, respectiv la Inspecția fiscală sub nr. X/28.10.2013, persoana fizică X comunică faptul că renunță la rambursarea TVA-lui solicitat prin deconturile aferente lunilor decembrie 2012, martie și iunie 2013.

Perioada supusă verificării: 31.07.2012 -30.09.2013.

Urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Persoana fizică X s-a înregistrat în scopuri de TVA, prin opțiune, începând cu data de 31.07.2012, având perioada fiscală trimestrul calendaristic.

Organul de control constată că X deține autorizația de construire nr.X/03.08.2012 emisă de Primăria Municipiului X, prin care este autorizat ca persoană fizică să execute lucrări de construire în patrimoniul personal, constând în casa P+1E+ M, împrejmuire, situate în municipiul X, str.X, nr.X. Valoarea de autorizare a lucrărilor înscrisă în autorizație este de X lei, urmând să se deruleze pe o perioadă de 2 ani (03.08.2012-03.08.2014).

În vederea executării lucrărilor de construcție, s-a încheiat Contractul de prestări servicii nr.X/03.08.2012 între S.C.X SRL, jud. X în calitate de prestator și X în calitate de beneficiar. Procesul verbal de începere a execuției lucrărilor a fost înregistrat la Direcția Regională Construcții Vest nr. X/07.08.2012. De asemenea, a avut încheiat un contract de prestări servicii nr.X/16.05.2012 cu SC X SRL, pentru servicii de dirigenție de șantier.

Prin contractul nr.X/28.08.2012 cu S.C. X SRL în calitate de proiectant au fost întocmite " Liste de cantități cu devize" pentru construcția casei P+1E+ M și gard împrejmuire conform Proiect nr.X/2012. Valoarea de deviz (inclusiv TVA) estimată a construcției este în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală menționează că la data începerii inspecției fiscale imobilul constând în casa P+1E+ M, pentru care s-a emis autorizația de construire în favoarea persoanei fizice nu este finalizat, nu este recepționat și intabulat în cartea funciară, lucrările au fost executate până la faza în roșu.

#### *Referitor la TVA deductibilă*

Organele de inspecție fiscală consemnează că în trimestru III 2013, persoana fizică X înregistrează în jurnalul de cumpărări facturi de stornare a unor materiale ( gresie, luminatoare, faianța, parchet, tapet.etc) achiziționate în perioada precedentă și neutilizate, cu un TVA deductibil în sumă totală de X lei. Concomitent acesta declară în decontul aceluiași trimestru, TVA-ul aferent facturilor stornate.

În vederea stabilirii TVA deductibilă, organele de inspecție fiscală au verificat dacă achizițiile efectuate de contribuabilul X sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, așa cum prevede art.145 alin.(2) lit.a) și art.145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și modul de respectare a prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv dacă facturile întocmite de către furnizorii de bunuri și servicii cuprind toate informațiile care să le confere calitatea de documente justificative (art.155 alin.(5), respectiv alin.(19) din Legea nr.571/2003.

Organele de inspecție fiscală constată că în perioada verificată persoana fizică X, nu realizează operațiuni impozabile prevăzute de art. 126 și 127 alin.(2) respectiv nu a vândut din patrimoniul personal bunuri imobile în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Construcția locuinței Casa P+1E+M nu este finalizată la data începerii inspecției fiscale, persoana fizică nu a vândut din patrimoniul personal locuința cu scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X a dedus TVA-ul în baza documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, documente primare (facturi) care au stat la baza înregistrărilor TVA în jurnalul de cumpărări, aferent achizițiilor de materiale de construcții (beton, oțel beton, profile, cărămidă, blocuri ceramice, țiglă, cherestea, etc), pentru care în timpul controlului au fost prezentate devize, situații de lucrări, contracte de prestări servicii cu privire la modul de executare a lucrărilor și punerii în manoperă a acestora, dar nu a făcut dovada până la data finalizării inspecției fiscale că respectivele achiziții sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile, așa cum se arată la art. 145 alin.(2), lit.a) din același act normativ.

Organele de inspecție fiscală, menționează că documentele de achiziție sunt reale și îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 155 alin. (5) respectiv (19), din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nefiind constatate neconcordanțe care să necesite efectuarea de controale încrucișate.

În concluzie, organele de inspecție fiscală stabilesc că, în conformitate cu prevederile art.149 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă imobilului construit se ajustează pe o perioadă de 20 de ani, respectiv de la data de 01.01.2013 până la data de 31.12.2032.

Organele de inspecție fiscală fac precizarea că numărul ajustărilor poate fi nelimitat, aceasta depinzând de modificarea destinației bunului în perioada de ajustare, respectiv pentru operațiuni care dau sau nu drept de deducere.

Situația în detaliu privind TVA declarată în deconturi, înregistrată în jurnalele de cumpărări, jurnalele de vânzări și diferențele stabilite suplimentar sunt prezentate în anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

*Recapitulație TVA deductibilă:*

TVA deductibilă conform deconturi:	X lei
TVA compensat prin colectare :	X lei
TVA nedeductibilă stabilită de organul de inspecție fiscală (ajustată în favoarea statului):	X lei

În conformitate cu prevederile art.149 alin.(4) lit.c), și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.54 alin.(11) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea în favoarea statului a TVA deductibilă în sumă de X lei. Organele de inspecție fiscală menționează că în perioada verificată contribuabilul înregistrează și TVA colectată în sumă de X lei care se autocompensează din TVA deductibilă, în sumă de X lei.

*Referitor la TVA colectată*

Organele de inspecție fiscală, consemnează că, în perioada 31.07.2012-30.09.2013, persoana fizică X nu a derulat operațiuni economice autorizate și nu a vândut din patrimoniul personal locuința în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

De asemenea, consemnează că, contribuabilul verificat are încheiată o Promisiune bilaterală de vânzare - cumpărare autenticată sub nr.X/17.10.2012 la BNP

X, între X - vânzător și S.C. X SRL - cumpărător, pentru vânzarea imobilului din str.X, nr.X, în valoare de X lei plus TVA, primind în acest sens un avans în sumă de X lei plus TVA (Factura X/17.10.2012).

Pentru avansul încasat persoana fizică X emite factura către beneficiar, cel târziu până în cea de - a 15 zi a lunii următoare celei în care a încasat avansul, așa cum prevede art.155 alin. (1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată în cazul avansului încasat a intervenit la data încasării acestuia, potrivit art.134<sup>2</sup> alin.(1) și alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

De la data înregistrării în scopuri de TVA (X.2012) contribuabilul colectează prin deconturile de TVA (prima factură este emisă la data de X.2012) o taxă colectată în sumă de X lei aferentă avansului încasat, precum și suma de X lei reprezentând taxare inversă aferentă achiziției de chereștea necesară la edificarea construcției. TVA colectată prin decontul de TVA corespunde cu TVA colectată înregistrată în jurnalul de vânzări fiind în sumă de X lei, situația în detaliu privind TVA declarată în deconturi, înregistrată în jurnalele de cumpărări, jurnalele de vânzări și diferențele stabilite suplimentar fiind prezentată în anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

*Recapitulatie TVA colectată :*

TVA colectată conform deconturi TVA:	X lei
TVA colectată constatată de către organele de inspecție fiscală:	X lei
Diferența de TVA colectată suplimentar:	0 lei.

*Analiza TVA de plată/recuperat*

Organele de inspecție fiscală arată că pe întreaga perioadă verificată, contribuabilul a înregistrat TVA de rambursat cu excepția trimestrului III 2013 .

Suma negativă de TVA din decontul lunii septembrie 2013 este în sumă de X lei și corespunde cu suma negativă de TVA din fișa de evidența pe plătitor.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală concluzionează următoarele:

*Recapitulație TVA de plată:*

TVA colectată de organul de control:	X lei
TVA colectată prin deconturi de TVA:	X lei
<hr/>	
TVA colectată stabilită suplimentar:	0 lei

<u>TVA dedusă prin deconturile de TVA:</u>	<u>X lei</u>
TVA nedeductibilă ( ajustată în favoarea statului) stabilită de control:	- X lei

Total TVA stabilit suplimentar: **X lei**

Organele de inspecție fiscală consemnează că diferența de TVA stabilită suplimentar de organele de control pentru care se emite decizia de impunere este în sumă de X lei, urmând a se compensa integral din soldul existent în fișa de evidență pe plătitor reprezentând TVA de rambursat.

**În drept**, potrivit art.145, art.146 și art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 145

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

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

a) operațiuni taxabile; “

“ART. 146

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155. “

“ART. 149

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane; nu sunt considerate bunuri de capital activele corporale fixe amortizabile a căror durată normală de utilizare stabilită pentru amortizarea fiscală este mai mică de 5 ani; activele corporale fixe de natura mijloacelor fixe amortizabile care fac obiectul leasingului sunt considerate bunuri de capital la locator/finanțator dacă limita minimă a duratei normale de utilizare este egală sau mai mare de 5 ani;

[...]

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparațiilor ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparațiilor ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a)-d):

[...]

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

[...]

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) *în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă.* În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

e) în cazurile prevăzute la art. 138.

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial;

b) pentru cazul prevăzut la alin. (4) lit. b), ajustarea se efectuează de persoanele impozabile care au aplicat pro rata de deducere pentru bunul de capital. Ajustarea reprezintă o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial și se efectuează în ultima perioadă fiscală a anului calendaristic, pentru fiecare an în care apar modificări ale elementelor taxei deduse în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2);

c) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c) și d), ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării;

d) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. e), ajustarea se efectuează atunci când apar situațiile enumerate la art. 138, conform procedurii prevăzute în norme.”

*Conform dispozițiilor legale enunțate mai sus, dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de imobile sau altor bunuri de capital este condiționat de folosirea acestora în scopul unor operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, în caz contrar legislația fiscală prevăzând un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat în momentul achizițiilor, în favoarea statului când bunurile se folosesc apoi în scop neeconomic sau pentru operațiuni scutite fără drept de deducere, respectiv în favoarea contribuabilului, când bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat inițial sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile.*

Prin urmare, potrivit dispozițiilor legale mai sus enunțate, persoanele impozabile își pot justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor care dau drept la deducere și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală. În situația în care achizițiile nu sunt folosite pentru realizarea de operațiuni care dau drept la deducere sau sunt folosite, integral ori parțial, în alte scopuri decât activitățile economice, taxa dedusă inițial este supusă mecanismului de ajustare stabilit de legislația fiscală, în cazul bunurilor de capital mecanismul fiind cel prevăzut la art. 149 din Codul fiscal.

Referitor la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor în raport de utilizarea acestora pentru operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se rețin următoarele:

În primul rând, potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Astfel, art.11 alin.(1) din Codul fiscal, consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din

punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al *scopului economic* urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale,

*Astfel, achiziția unui bun pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului achiziționat.*

Totodată, jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară *dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA*, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo, și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că *este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile*. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Conform pct. 20 din cauza Curții Europene de Justiție C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, *dreptul de deducere rămâne dobandit când contribuabilul n-a putut să utilizeze bunurile sau serviciile în cadrul operațiunilor sale taxabile din motive străine voinței sale*. Totodata, potrivit pct. 22 din aceeași hotărâre, când aceste circumstanțe sunt străine de voința contribuabilului, care l-au împiedicat să utilizeze bunurile sau serviciile care au generat deducerea taxei aferentă achizițiilor destinate realizării operațiunilor sale taxabile, nu există niciun risc de fraudă sau de abuz putând să justifice o rambursare ulterioară.

În sârșit, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul *luptei împotriva fraudei*, a evaziunii fiscale și a *eventualelor abuzuri*. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, *aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile*.

Cu alte cuvinte, din jurisprudența comunitară reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare,



persoanele impozabile având obligația de a prezenta dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activități cu drept de deducere, care trebuie apreciate prin prisma angajării costurilor și investițiilor premergătoare inerente inițierii activității.

Cu privire la deductibilitatea TVA în raport cu destinația bunurilor de capital se reține că la determinarea situației fiscale a unui contribuabil, organele de inspecție fiscală au obligația să-și exercite rolul activ și să țină cont nu numai de intențiile declarate cu privire la destinația achizițiilor realizate de contribuabil, ci și de modul efectiv în care aceste intenții s-au transpus în practică și s-au derulat operațiunile. Astfel, în cazul în care un contribuabil realizează o achiziție, pentru deducerea taxei nu este suficientă doar declarația contribuabilului și deținerea facturii, ci și demonstrarea, cu dovezi obiective, a faptului că achiziția *este destinată realizării de operațiuni cu drept de deducere*.

În cazul obiectivelor de investiții care nu mai sunt utilizate în cadrul activității economice a persoanelor impozabile în scopul realizării de operațiuni taxabile, dreptul de deducere poate fi păstrat doar în situația în care această situație *se datorează unor circumstanțe obiective ce nu depind de voința persoanelor respective*.

În cauza analizată, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri (materiale de construcții) și servicii (lucrări de construcții) legate de construcția unui imobil (casa P+1E+M), motivat de faptul că persoana impozabilă X nu a făcut dovada până la data finalizării inspecției fiscale că respectivele achiziții sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Prin contestația formulată, contestatorul susține în esență că și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de materiale pentru construcția imobilului în conformitate cu regulile generale cu privire la dreptul de deducere, iar la data angajării costurilor și implicit a deducerii TVA aferentă, a fost clară intenția de a folosi investiția pentru a obține operațiuni taxabile în viitor, respectiv au fost îndeplinite în același timp condițiile de exercitare a dreptului de deducere.

Contestatorul consideră că și-a demonstrat intenția de a desfășura operațiuni taxabile prin încheierea „pre-contractului de vânzare - cumpărare” autentificat sub nr X/17.10.2012 la BNP X, între acesta în calitate de promitent-vânzător și SC X SRL în calitate de promitent-cumpărător și, prin întocmirea facturii de avans de X lei + TVA în sumă de X lei, încasată de la promitentul-cumpărător.

În contextul celor de mai sus, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală se reține că, construcția imobilului constând în casa P+1E+ M, pentru care s-a emis autorizația de construire nr. X/03.08.2012 emisă de Primăria Municipiului X în favoarea persoanei fizice, nu este finalizată la data începerii inspecției fiscale, nu este recepționată și intabulată în cartea funciară, lucrările au fost executate până la faza în roșu.

Potrivit Promisiunii bilaterale de vânzare - cumpărare autentificată sub nr.X/17.10.2012 la BNP X (anexată la dosarul cauzei), încheiată între persoana fizică X și S.C. X SRL, au fost prevăzute:

- Persoana fizică X în calitate de promitent vânzător, promite să vândă S.C. X SRL X în calitate de promitentă cumpărătoare, imobilului din str.X, nr.X în curs de construire, pentru prețul de X lei plus TVA.

- Promitentul vânzător declară că a primit ca avans suma de X lei plus TVA (la dosarul cauzei este anexată copia chitanței nr.TM X/17.10.2012 și a facturii nr. X/17.10.2012 emise de dl. X), urmând ca diferența de X lei la care se adaugă TVA, să fie achitați, după recepția finală, dar nu mai târziu de 15.11.2014, data perfectării

contractului de vânzare cumpărare în formă autentică.

- Promisiunea bilaterală nu transmite proprietatea imobilului.

- Promitentul vânzător declară că în cazul în care nu respectă promisiunea se obligă să restituie promitentei cumpărătoare dublul sumei primite ca avans, pe care o va datora cu titlu de daune interese.

- Promitentul cumpărător declară că în cazul în care nu va respecta promisiunea va pierde suma de X lei la care se adaugă TVA, pe care o va datora cu titlu de daune interese.

Așa cum reiese din cele anterior prezentate, Promisiunea bilaterală de vânzare - cumpărare autenticată sub nr.X din data de 17.10.2012, nu transmite dreptul de proprietate cu toate atributele sale (posesia, folosința și dispoziția) a imobilului în cauză, mai mult, aceasta nu oferă nici garanția perfectării contractului de vânzare cumpărare în formă autentică până cel târziu de 15.11.2014.

Deși prin contestație, susține că și-a demonstrat intenția de a desfășura operațiuni taxabile, prin încheierea pre-contractului și întocmirea facturii de avans, contestatorul nu explică și nu motivează cum respectivele achiziții de bunuri și servicii legate de construcția imobil în cauză, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată sunt destinate realizării de operațiuni taxabile viitoare, câtă vreme perfectarea contractului de vânzare cumpărare nu este certă. Iar, mai mult de atât, în situația unei eventuale neperfectări a contractului de vânzare-cumpărare suma achitată drept avans ar fi reținută de vânzător cu un alt titlu, respectiv cu titlu de daune interese, or daunele-interese nu fac parte din baza de impozitate a TVA în conformitate cu prevederile art. 137 alin.(3) lit. b) din Codul fiscal.

Prin urmare, Promisiunea bilaterală de vânzare - cumpărare autenticată sub nr.X *din data de 17.10.2012*, nu constituie *dovadă suficientă, obiectivă* care să susțină intenția de a desfășura operațiuni taxabile (așa cum susține contestatorul), respectiv a proba *destinația* bunului imobil în folosul operațiunilor taxabile, pentru care au fost achiziționate materiale și lucrările de construcții și, pentru care s-a dedus TVA.

În situația dată, nu poate fi reținută nici susținerea contestatorului potrivit căreia „nu poate să apară obligația de ajustare a TVA dedusă anterior în condițiile în care *modificarea* destinației de utilizare nu este certă”, iar „o asemenea modificare de destinație nu a apărut încă având în vedere că pre-contractul de vânzare-cumpărare menționat mai sus este în continuare valabil”, această susținere nu este întemeiată.

De altfel, așa cum s-a mai arătat anterior, potrivit jurisprudenței comunitare constante în materie este obligația persoanei impozabile să prezinte dovezi obiective care să demonstreze dreptul său de deductibilitate și legătura lor indisolubilă cu desfășurarea de operațiuni taxabile, ceea ce nu este în cazul în speță.

Prin urmare, întrucât taxa pe valoarea adăugată este aferentă achizițiilor de bunuri (materiale de construcții) și servicii (lucrări de construcții) legate de construcția imobilului (casa P+1E+ M), și ținând cont că nu se face dovada că respectivele achiziții sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile, respectiv intenția de a desfășura activități taxabile nu este demonstrată, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat corect la ajustarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată exercitat în momentul achizițiilor în cauză.

Se reține totodată că, în situația în care apar evenimente care să necesite *ajustarea în favoarea persoanei impozabile* se vor aplica prevederile art. 149 alin. (5<sup>^</sup>1)

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.”

De altfel, această mențiune este făcută de organele de inspecție fiscală și în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.X/04.12.2013 .

Față de cele anterior reținute, contestația **dl. X** cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri (materiale de construcții) și servicii (lucrări de construcții) legate de construcția imobilului (casa P+1E+M) stabilită suplimentar de plată în sumă de **X lei, se va respinge ca neîntemeiată.**

Referitor la solicitarea contestatorului cu privire la „desființarea Deciziei de Impunere și RIF-lui, cu refacerea controlului și extinderea perioadei controlate în așa fel încât să includă și Trimestrul IV 2013, noua echipă de inspecție urmând să fie de acord cu autocompensarea TVA-ului în sumă de X lei aferentă facturilor storno primite de la furnizori în Trimestrul IV 2013, ca urmare a anularii achizițiilor inițiale de materiale de construcție conform art.138 din Codul Fiscal, consecința fiind aceea că TVA-ul deductibil, rămas încă necerut la rambursare, va fi în sumă de X lei (diferența între TVA-ul de dedus de X lei, confirmat de inspectorii fiscali la sfârșitul trimestrului III 2013, prin Anexa 3 la RIF, și TVA-ul deductibil cu minus de X lei aferent facturilor storno primite în trimestrul IV 2013, și atașate în Anexa 1 la prezenta)”, aceasta nu se justifică, din următoarele considerente:

- în primul rând, în ceea ce privește solicitarea privind „desființarea Deciziei de Impunere și RIF-lui”, aceasta nu poate fi reținută având în vedere considerentele din prezenta decizie care au condus la soluția de respingere a taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată stabilită de organele de inspecție fiscală.

*Spre știința contribuabilului*, de subliniat este și faptul că în cazul pronunțării unei soluții de desființare a unui act administrativ fiscal, potrivit prevederilor legale (pct. 11.7 din Ordinul nr.450/2013), verificarea vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

- în al doilea rând, în ceea ce privește solicitarea de „extinderea perioadei controlate în așa fel încât să includă și Trimestrul IV 2013”, aceasta nu poate fi pusă în discuție și nu poate fi acceptată; regulile privind inspecția fiscală, procedurile și metodologia de control fiscal sunt imperative.

De subliniat este faptul că, potrivit prevederilor art.100, art.101 alin.(3) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 100

Selectarea contribuabililor pentru inspecție fiscală

(1) Selectarea contribuabililor ce urmează a fi supuși inspecției fiscale este efectuată de către organul fiscal competent.

(2) Contribuabilul nu poate face obiecții cu privire la procedura de selectare folosită.

ART.101

[...]

(3) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

a) temeiul juridic al inspecției fiscale;

b) data de începere a inspecției fiscale;

c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;

d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.”

Așa cum este consemnat în preambulul Raportului de inspecție fiscală nr.X/04.12.2013, organele de control au procedat la efectuarea inspecției fiscale parțiale privind TVA la X, ” în baza avizului de inspecție fiscală nr.X/26.11.2013, a programului de activitate nr.X/28.01.2013, a ordinului de serviciu nr.X din 05.02.2013, a O.G.nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, a Normelor Metodologice de aplicarea O.G. nr.92/2003, aprobate prin H.G.nr.1050/2004, a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a H.G.nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, precum și a Ordinul președintelui ANAF nr. 1415/2009 privind modelul și conținutul raportului de inspecție fiscală, modificat prin Ordinul președintelui ANAF nr.1023 din 29.07.2013, a OMFP nr.263/2010 privind aprobarea metodologiei de soluționare a deconturilor de TVA cu opțiune de rambursare...”

De menționat este și faptul că, potrivit prevederilor art. 213 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

(1) (...) Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art.216 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. , se:

## **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **dl. X** împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarare organelor fiscale nr.x/04.12.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/04.12.2013, pentru suma de **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Prezenta decizie se comunică la:

- Dl. X
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**