

078610NT

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr.../13.07.2010 inregistrata la directie sub nr.../13.07.2010, asupra contestatiei formulate de **domnul P**.

Contestația, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../01.07.2010, a fost formulata impotriva **Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedecarate organelor fiscale**, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț sub nr.... în data de 31.05.2010 si are ca obiect suma de ... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată neaprobată la rambursare.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.205 alin.(1) si (2), art. 207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.F.P. este competenta sa solucioneze contestatia formulata de **domnul P**.

I. Persoana fizică P contestă Decizia de impunere nr.../31.05.2010 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../31.05.2010, prin care au fost stabilite în sarcina sa taxă pe valoarea adăugată de plată. In susținerea contestației domnul P invoca următoarele aspecte:

În data de 07.06.2010, organele de inspecție fiscală au comunicat actul administrativ fiscal nr.../31.05.2010 prin care s-a stabilit ca din totalul sumei de ... lei solicitata la rambursare prin decontul TVA inregistrat la AFP sub nr.../26.04.2010, pentru suma de ... lei nu s-a acordat drept de rambursare, act administrativ fiscal ce dispune in mod netemeinic si nelegal ca petentul sa nu beneficiez integral de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă materialelor de constructii utilizate la lucrarile de investitii începute in anul 2006 și nefinalizate pana la data controlului.

În perioada 01.01.2005 – 31.03.2010, petentul a desfășurat mai multe activități, respectiv tranzacții imobiliare, activități de închiriere, precum și construirea unei clădiri, nefinalizată la data controlului și fără a cunoaște destinația acesteia. Ca urmare a tranzacțiilor efectuate, organele de control au efectuat o inspecție fiscală și conform raportului de inspecție fiscală nr.../25.11.2009 au stabilit TVA de plată în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei deoarece persoana fizica nu s-a declarat persoana platitoare de TVA in momentul depasirii plafonului de scutire de 200.000 lei.

Prin decontul de TVA întocmit la data de 31.03.2010, a solicitat rambursarea TVA în sumă de ... lei, suma provenind din:

- TVA deductibilă în sumă de ... lei, aferentă lucrărilor de investiții începute în anul 2006 și nefinalizate;
- TVA colectată în sumă de ... lei;

Organele de inspecție fiscală au aprobat la rambursare TVA în sumă de ... lei și au respins suma de ... lei, compusă din:

- ... lei – TVA aferentă investițiilor reprezentând branșare rețea electrică în luna noiembrie 2006;

- ... lei – TVA colectată suplimentar din operațiuni de taxare inversă în anul 2007 pentru achiziții de material lemnos și lucrări de construcții montaj realizate în antrepriză;
- ... lei – TVA aferentă aprovizionării în anul 2009 cu materiale de construcții și lucrări de construcții montaj, executate în antrepriză la clădirea pentru care s-a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată neaprobată la rambursare

Petentul nu este de acord cu prevederile legale din anul 2006, menționate de organele de inspecție fiscală, respectiv pct.56 alin.(4) lit.a) din H.G. nr.44/2004 dat în aplicarea art.152 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și precizează faptul că toate facturile emise care fac obiectul prezentei contestații îndeplinesc cerințele pct.62 alin.(4) și (5) din H.G. nr.44/2004 dat în aplicarea art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, considerând ca bază legală cea aplicabilă la momentul controlului (mai 2010), ca urmare a depunerii decontului de T.V.A. cu opțiune de rambursare care dă dreptul de deducere a T.V.A. aferentă lucrărilor de investiții realizate.

De asemenea, petentul consideră că potrivit art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.46 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 dat în aplicarea Codului fiscal, are dreptul de deducere pentru suma de ... lei deoarece în timpul inspecției fiscale a prezentat factura fiscală emisă de SC M, precum și chitanța, factura având anexată devizul analitic pe categorii de lucrări și avizul tehnic de racordare (anexate în copie la contestație).

Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată neaprobată la rambursare

a) În perioada ianuarie 2007 – martie 2007, pentru desfășurarea investiției au fost necesare lucrări de construcții executate de SC V SRL în baza contractului nr..../29.01.2007, valoarea lucrărilor fiind regăsită în cele 11 facturi fiscale emise, în sumă totală de ... lei și TVA aferent în sumă de ... lei.

Suma totală de ... lei a fost achitată furnizorului în numerar.

b) În luna noiembrie 2007 a achiziționat de la furnizorul P SRL materiale de construcții (grindă pth, buiandrug pth) în sumă totală de ... lei și TVA aferent în sumă de ... lei, cu facturile nr..../10.11.2007 și .../13.11.2007), achitate cu numerar.

c) În luna decembrie 2007 a achiziționat de la furnizorul L SRL cherestea de rășinoase în sumă de ...lei și TVA aferent în sumă de ... lei, cu factura nr..../17.12.2007, achitată cu numerar.

Petentul nu este de acord cu încadrarea materialelor de construcții achiziționate de la SC P SRL în sumă de ... lei și TVA aferent în sumă de ... lei în categoria materialului lemnos deoarece “grinda pth” și “buiandrug pth” reprezintă elemente de construcție din beton armat precomprimat Porothersm.

Petentul consideră că măsurile de simplificare nu pot face obiectul tranzacțiilor prezentate mai sus deoarece la data la care au avut loc acestea (în anul 2007), nu era înregistrat în scopuri de TVA, persoană impozabilă în scopuri de TVA devenind la data de 27.11.2009, în urma inspecției fiscale efectuate cu privire la tranzacțiile imobiliare realizate în perioada 2005 – 2009, motiv pentru care tranzacțiile s-au desfășurat corect și legal, respectându-se prevederile legale

în vigoare la acea dată. De asemenea, furnizorii SC V SRL, SC P SRL și SC L SRL au procedat corect, au emis facturile conform prevederilor legale, evidențiind în mod corespunzător taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor, prin înscrierea acesteia în facturi, neexistând condițiile legale pentru aplicarea prevederilor art.160 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petentul motivează în continuare că în calitate de beneficiar a achitat furnizorilor valoarea facturilor împreună cu taxa pe valoarea adăugată aferentă și la rândul lor, furnizorii conform art.150 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au înregistrat facturile emise în jurnalul de vânzări, în decontul de TVA la rubrica TVA colectată și în final au achitat taxa pe valoarea adăugată la bugetul de stat. Organele de inspecție fiscală stabilind suma de ... lei ca fiind taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar din operațiuni de taxare inversă, nu au făcut altceva decât să dubleze taxa pe valoarea adăugată, ceea ce încalcă grav caracteristicile generale și principiile acestui impozit indirect. Aspectele invocate de organele de inspecție fiscală, prin care impune aplicarea retroactivă a taxării inverse și colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, atât la furnizor cât și la beneficiar, are ca efect limitarea dreptului de deducere prevăzut la art.152 din Codul fiscal.

Petentul precizează că prevederile pct.82 alin.(9) și (10) din H.G. nr.44/2004 dat în aplicarea art.160 din Codul fiscal, dă posibilitatea (pentru situația în care nu se aplică cu bună știință măsurile de simplificare între două persoane înregistrate în scopuri de TVA) regularizării taxei pe valoarea adăugată și a rectificării operațiunilor atât la furnizor cât și la beneficiar, fără a se stabili TVA suplimentar la beneficiar (prin colectarea taxei pe valoarea adăugată, deși aceasta a fost plătită furnizorului) așa cum au procedat organele de inspecție fiscală.

În speța de față, petentul consideră că nu poate fi vorba sub nicio formă de situația prezentată mai sus deoarece furnizorii au aplicat corect prevederile legale pentru tranzacțiile desfășurate în anul 2007 deoarece nu se putea aplica taxarea inversă pentru o persoană care nu era înregistrată în scopuri de TVA și în consecință organele de inspecție fiscală nu pot aplica prevederile pct.82 alin.(9) și (10) din norme.

În concluzie, petentul consideră că stabilirea taxei pe valoarea adăugată colectată suplimentar de către organele de inspecție fiscală în sumă de ... lei, este nelegală și nejustificată și solicită anularea acesteia.

Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată neaprobată la rambursare

Organele de inspecție fiscală nu fac nici un fel de referire la motivul pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate în vederea continuării investiției în anul 2009, taxă înregistrată în jurnalul de cumpărări și preluate în decontul de TVA, și nici baza legală corectă pentru neacordarea taxei pe valoarea adăugată, baza legală din raportul de inspecție de la pct.6.3. din raport neavând nicio legătură cu cauza.

Pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei sunt îndeplinite toate prevederile legale, respectiv art.145 alin.(1), (2) lit.a) și (4) și art.146 coroborat cu pct.46 alin.(1) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În concluzie, petentul consideră că neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru suma de ... lei este nejustificată, nu are nicio bază legală și ca atare solicită acordarea dreptului de deducere fiind îndeplinite toate condițiile prevăzute de legislația în vigoare.

Față de cele prezentate în cuprinsul contestației, domnul P mai face referire și la pronunțarea în acest sens a domnului Sorin Blejnar în calitatea sa de președinte A.N.A.F. care arată că persoanele fizice care au efectuat tranzacții cu construcții noi și terenuri în perioada 2005 – 2009 chiar dacă nu au fost înregistrate ca plătitori de TVA la momentul inițierii construcțiilor își pot deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor efectuate, în primul decont depus după înregistrare sau într-un decont ulterior, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul inspecției fiscale.

În concluzie, petentul consideră că prin procedura aplicată organele de inspecție fiscală au încălcat principiile fiscalității prevăzute la art.3 din Codul fiscal și solicită desființarea totală a actului administrativ fiscal atacat și emiterea unei noi decizii de impunere cu o nouă bază de impozitare prin care să se acorde integral taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare în sumă de ... lei prin depunerea decontului de TVA înregistrat la organul fiscal sub nr.../26.04.2010

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../31.05.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../31.05.2010 contestate, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice – Activitatea de inspecție fiscală, s-au retinut următoarele:

Domnul P a făcut obiectul unei inspecții fiscale care a cuprins perioada 01.01.2004 – 30.09.2009 pentru care s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.../25.11.2009, privind tranzacțiile imobiliare, reprezentând vânzări de terenuri și construcții. Prin raportul mai sus menționat, s-au stabilit obligațiile de plată reprezentând TVA în suma de ... lei și accesorii aferente în suma de ... lei, iar domnul P a fost înregistrat, din oficiu, ca persoană fizică în scopuri de TVA, urmare a activității economice desfășurate din exploatarea bunurilor corporale (bunuri imobiliare), respectiv realizări de venituri, cu caracter de continuitate, din vânzări de construcții și terenuri.

Potrivit art.3 alin.(2) din OMFP nr.2224/2006, persoanele fizice cu excepția persoanelor care desfășoară activități economice independente, a celor care execută profesii libere se înregistrează prin depunerea formularului – Declarație de înregistrare/Declarație de mențiuni în scopuri de TVA și vor utiliza codul numai pentru operațiuni reglementate de Titlul – VI – din OG nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicată.

Potrivit art.5 alin.(3) din același act normativ, în relații cu organul fiscal, persoana fizică definită la alin.1 va utiliza codul de înregistrare în scopuri de TVA, numai pentru declararea și plata TVA.

Din verificarea actelor puse la dispoziție, și urmare a consultării dosarului fiscal, s-a constatat că domnul P a desfășurat în perioada 01.01.2005 – 31.12.2009 următoarele activități:

a) **Tranzacții imobiliare, reprezentând vânzări de terenuri și construcții** care au făcut obiectul controlului efectuat pentru perioada 2004 – 2009, conform Raportului de inspecție fiscală nr.../25.11.2009, operațiuni în sfera aplicării de TVA.

b) **Activitati de inchirieri a spatiilor de locuit** (case, apartamente, garsoniere, venituri realizate din cedarea folosintei bunurilor) operatiuni scutite de TVA prevazute la art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

c) **Construirea unei cladiri** pe o suprafata de ... mp, cuprinzand spatii comerciale, birouri, terasa acoperita si 17 locuri parcare autoturisme, investitie nefinalizata la aceasta data si pentru care din documentele prezentate nu rezulta daca constructia va fi inchiriata (operatiuni scutite de TVA potrivit art.141, alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003, modificata si completata) sau spatiile in cauza vor fi vandute (operatiuni taxabile TVA conform art.126 si 128 din Legea nr.571/2003, modificata si completata).

Potrivit prevederilor art.1 si 4 din Legea nr. 300/2004, art.3, 4 si 6 din OUG 44/2008, orice activitate economica desfasurata permanent, ocazional sau temporar trebuie sa fie autorizata si inregistrata.

Potrivit art.153 alin.(1) din Codul Fiscal, persoana impozabilă are obligatia sa declare inceperea, schimbarea si incetarea activitatii sale.

La data inceperii activitatii, orice persoana impozabila are obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in regim normal cand constata ca a depasit plafonul de scutire de TVA.

Concluzionand fata de cele consemnate mai sus, se constata ca domnul P, nu a declarat activitatea de tranzactii imobiliare si investitiile incepute in anul 2006 si nefinalizate, nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA la termenele prevazute de lege.

Referitor la TVA solicitata la rambursare prin decontul intocmit la 31.03.2010, din verificarea actelor si documentelor puse la dispozitie (facturi, chitante, note de receptie, contracte de prestari servicii – lucrari de investitii) a concordantei dintre aceste documente si datele evidentiate in Jurnalul de cumparari, Jurnalul de vanzari si decontul de TVA intocmit la 31.03.2010 s-au constatat urmatoarele :

- domnul P devine persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA urmare a inspeciei fiscale efectuate privind tranzactiile imobiliare realizate in perioada 2005 - 2008 si a depasirii in anul 2006 a plafonului de scutire de 200.000 lei prevazut la art.152 alin.(1) din Codul Fiscal in forma aplicabila anului 2006 (RIF nr. .../25.11.2009).

- la data controlului privind tranzactiile imobiliare, nu au fost prezentate si documentele aferente investitiei pentru care se solicita rambursarea.

Prin decontul de TVA intocmit la data de 31.03.2010, domnul P solicita rambursare TVA in suma de ... lei, din care:

- ... lei - TVA colectata aferenta tranzactiei imobiliare efectuate in Trim. I 2010 ;

- ... lei - TVA deductibila aferente lucrarilor de investitii incepute in anul 2006 si nefinalizata, din care:

- ... lei TVA aferenta lucrarilor de investitii efectuate in Trim. I 2010
- ... lei TVA aferenta lucrarilor de investitii si a materialelor de constructii utilizate in realizarea investitiei pe intervalul 2006-2009.

Pe cale de consecinta verificarea TVA –ului solicitat la rambursare s-a efectuat prin raportare la perioada si constatarile privind tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 2005-2009.

Referitor la TVA deductibila

În perioada **01.11.2006 – 31.03.2010**, domnul P deduce si evidentiaza TVA in suma totala de ... lei, care este aferenta unei investitii ce reprezinta o constructie inceputa in anul **2006** si nefinalizata la data controlului, situata in ... (conform autorizatiei de construire nr.../26.11.2007) cuprinzand spatiu comercial, birouri, terasa acoperita si 17 locuri parcare autoturisme (anexa nr.1).

Constructia este realizata in antepriza, cu urmatoarele firme :

- **SC V SRL** - contract nr.../29.01.2007,
- **SC K SRL** – contract nr.../06.03.2008,
- **SC Z SRL** – contract nr.../06.03.2008.

La control s-a constatat o diferenta in suma de **20.365** lei, din care ... lei TVA aferenta investitiilor reprezentand bransare retea electrica la cladirea a carei constructii a inceput in noiembrie 2006 si nefinalizata la aceasta data.

În anul **2006** s-au efectuat si tranzactii imobiliare(RIF nr.../25.11.2009), depasind plafonul de scutire de 200.000 lei prevazut la art.152 alin.(1) din Codul Fiscal, si in consecinta contribuabilul era obligat sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, in termen de **10** zile de la data depasirii plafonului potrivit art.152 alin.(3) din Codul Fiscal.

În consecință, organele de inspectie fiscala, la data controlului privind tranzactiile imobiliare pentru anul 2006, au stabilit TVA de plata la nivelul TVA ce trebuia colectat pentru veniturile realizate din tranzactii imobiliare pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa in regim normal si data constatarii abaterii, potrivit pct.56 alin.(4) lit.a) din H.G. nr.44/2004.

La data controlului privind tranzactiile imobiliare efectuate in anul 2006, nu au fost prezentate documentele privind TVA in suma de ... lei.

Referitor la dreptul de deducere a TVA-ului in suma de ... lei, evidentiat in decontul din data de 31.03.2010, legiutorul prin Normele de aplicare a art.152 alin.(3), respectiv pct.56 alin.(4) a reglementat situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitor de TVA in regim normal.

În consecinta, persoana impozabila beneficiaza de drept de deducere numai pentru bunurile de natura stocurilor.

La prezentul control, pentru TVA in suma de ... lei, in baza prevederilor art. 152 alin.(3), art.145 alin.(1) din Codul Fiscal, a prevederilor pct.56 alin.(4) lit.a) din HG nr.44/2004 in formele aplicabile anului 2006, coroborate cu constatările consemnate in RIF nr.../25.11.2009 privind tranzactiile imobiliare, nu s-a acordat drept de deducere.

În anul **2007**, s-au efectuat tranzactii imobiliare reprezentand vanzari de terenuri in valoare de ... lei.

Potrivit decontului aferent trim I 2010, din total TVA deductibil, suma de ... lei este aferenta anului 2007, din care ... lei este pentru achizitii de material lemnos in valoare de ... lei si lucrarilor de constructii montaj in suma de ... lei, operatiuni cu taxare inversa.

La data controlului privind tranzactiile de imobiliare nu au fost prezentate documentele privind TVA in suma de ... lei , solicitata prin decontul Trim. I 2010.

Potrivit art.160 din Codul fiscal coroborate cu prevederile articolelor sus mentionate, domnul P avea obligatia sa aplice taxarea inversa in suma de ... lei,

sa evidentieze in decontul de TVA suma atat colectata cat si deductibila, daca se inregistra in scop de TVA potrivit art.152 alin.(3) din Codul Fiscal, in luna iulie 2006, urmare a depasirii plafonului de 200.000 lei, prevazut la art.152 alin.(1) din Codul Fiscal.

În consecință, la prezentul control, in baza prevederilor art.152 alin.(6), art. 160 din Codul Fiscal și a pct.62 alin.(2) lit.a) din HG nr. 44/2004 in formele aplicabile anului 2007, suma de ... **lei a fost determinata ca TVA colectata suplimentar** din operatiuni de taxare inversa pentru achizițiile de material lemnos in valoare de ... **lei**, si lucrari de constructii montaj realizate in antepriza in valoare de ... lei (anexa nr.1), pentru construirea unei cladiri si neevidentiata in decont de catre domnul P.

În **anul 2009**, prin decontul de TVA aferent Trim I 2010, s-a evidentiat TVA deductibila pentru 2009 (anexa nr.1) in suma de ... lei, aferenta aprovizionarii cu materiale de constructii si lucrari de constructii montaj, executate in antepriza la cladirea pentru care s-a solicitat rambursare TVA.

La data controlului privind tranzactiile imobiliare, nu au fost prezentate documente referitoare la TVA in suma de ... **lei**.

Potrivit prevederilor art.145 alin.(1), art.152 alin.(1) si (6), din Codul fiscal, a pct.62 alin.(2) lit.a) din HG 44/2004 in forma aplicabila anului 2009, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de ... **lei**.

Referitor la TVA colectata

În perioada 01.01.2006 - 31.03.2010, domnul P, a colectat si evidentiat TVA colectat in suma de ... lei, aferenta veniturilor in suma de ... lei, realizate din vanzare de teren intravilan constructibil conform contract vanzare cumparare nr..../26.01.2010.

La prezentul control, s-a constatat pentru anul 2007, o diferenta de TVA in suma de ... lei, reprezentand TVA deductibila aferenta achizitiei de material lemnos in valoare de ... lei, si lucrari de constructii montaj, in valoare de ... lei, operatiune cu taxare inversa efectuate pentru construirea cladirii.

Pentru TVA in suma de ... lei, domnul P, avea obligatia potrivit prevederilor art.160 din Codul Fiscal, sa aplice taxarea inversa, daca se inregistra in scopuri de TVA in luna iulie 2006, urmare a depasirii plafonului de scutire de 200.000 lei, prevazut la art.152 alin.(1) din Codul Fiscal.

În perioada 2005-2008, domnul P a efectuat tranzactii imobiliare, respectiv venituri din vanzarea de terenuri si constructii (RIF nr..../25.11.2009), depasind in anul 2006 plafonul de scutire de 200.000 lei, prevazut la art. 152 alin. 1 din Codul Fiscal.

În anul **2006**, s-au efectuat si tranzactii imobiliare (RIF nr..../25.11.2009), depasind plafonul de scutire de 200.000 lei prevazut la art.152 alin.(1) din Codul Fiscal, si in consecinta, domnul P era obligat sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA in termen de **10 zile** de la data depasirii plafonului potrivit art.152 alin.(3) din Codul Fiscal.

În consecinta organele de inspectie fiscală, la data controlului privind tranzactiile imobiliare pentru anul 2006, au stabilit TVA de plata la nivelul TVA ce trebuia colectat pentru veniturile realizate din tranzactii imobiliare pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa in regim normal si data constatarii abaterii, potrivit pct. 56 alin. 4 lit. a din H.G. nr.44/2004.

La data controlului privind tranzactiile imobiliare efectuate in anul 2006, nu au fost prezentate documentele privind TVA in suma de ... lei.

Referitor la dreptul de deducere a TVA-ului in suma de ... lei, evidentiat in decontul din data de 31.03.2010, legiuitorul prin Normele de aplicare a art.152 alin.(3), respectiv pct.56 alin.(4), a reglementat situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitor de TVA in regim normal.

În consecință, persoana impozabila beneficiaza de drept de deducere numai pentru bunurile de natura stocurilor.

La prezentul control, pentru TVA in suma de ... lei, in baza prevederilor art. 152 alin.(3), art.145 alin.(1) din Codul Fiscal, a prevederilor pct.56 alin.(4) lit.a) din HG nr.44/2004 in formele aplicabile anului 2006, coroborate cu constatările consemnate in RIF nr..../25.11.2009 privind tranzactiile imobiliare, nu s-a acordat drept de deducere.

În anul **2007**, s-au efectuat tranzactii imobiliare, reprezentand vanzari de terenuri in valoare de ... lei.

Potrivit decontului aferent trim I 2010, din total TVA deductibil, suma de ... lei este aferenta anului 2007, din care ... lei este pentru achizitii de material lemnos in valoare de ... lei si lucrarilor de constructii montaj in suma de ... lei, operatiuni cu taxare inversa.

La data controlului privind tranzactiile de imobiliare nu au fost prezentate documentele privind TVA in suma de ... lei, solicitata prin decontul trim I 2010.

Conform art.160 din Codul fiscal coroborate cu prevederile articolelor sus mentionate, domnul P avea obligatia sa aplice taxarea inversa in suma de ... lei, sa evidentieze in decontul de TVA suma atat colectata cat si deductibila, daca se inregistra in scop de TVA potrivit art.152 alin.(3) din Codul Fiscal, in luna iulie 2006, urmare a depasirii plafonului de 200.000 lei, prevazut la art.152 alin.(1) din Codul Fiscal.

În consecinta, la prezentul control, in baza prevederilor art.152 alin.(6), art.160 din Codul Fiscal si a pct.62 alin.(2) lit.a) din HG nr.44/2004 in formele aplicabile anului 2007, suma de ... **lei a fost determinata ca TVA colectata suplimentar** din operatiuni de taxare inversa pentru achizitiile de material lemnos in valoare de ... lei, si lucrari de constructii montaj realizate in antepriza in valoare de ... lei, anexa nr.1, pentru construirea unei cladiri si neevidentiata in decont de catre domnul P.

În Trim I 2010, domnul P colecteaza si evidentiaza TVA in suma de ... lei, aferenta veniturilor in suma de ... lei realizate din vanzarea de teren intravilan, conform contractului de vanzare nr..../26.01.2010.

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

Cauza supusa solutionarii este dacă domnul P datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în condițiile în care nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal în termen de 10 zile de la data constatării depășirii plafonului stabilit de art.152

alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt,

Domnul P a facut obiectul unei inspectii fiscale care a cuprins perioada 01.01.2004 – 30.09.2009 pentru care s-a intocmit Raportul de inspectie fiscala nr.../25.11.2009, privind tranzactiile imobiliare, reprezentand vanzari de terenuri si constructii. Prin raportul mai sus mentionat, s-au stabilit obligatii de plata reprezentand TVA in suma de ... lei si accesorii aferente în suma de ... lei, iar domnul P a fost inregistrat, din oficiu, ca persoana fizica in scopuri de TVA, urmare a activitatii economice desfasurate din exploatarea bunurilor corporale (bunuri imobiliare), respectiv realizari de venituri, cu caracter de continuitate, din vanzari de constructii si terenuri.

Domnul P depune la A.F.P. sub nr.../26.04.2010 decontul de TVA întocmit la data de 31.03.2010, înregistrat la A.I.F. Neamț sub nr.../27.04.2010 prin care solicită la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, compusă din :

- ... **lei** - TVA colectata aferenta tranzactiei imobiliare efectuate in Trim. I 2010 ;

- ... **lei** - TVA deductibila aferente lucrarilor de investitii incepute in anul 2006 si nefinalizata, din care:

- ... **lei** TVA aferenta lucrarilor de investitii efectuate in Trim. I 2010

- ... **lei** TVA aferenta lucrarilor de investitii si a materialelor de constructii utilizate in realizarea investitiei pe intervalul 2006-2009.

Urmare a celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală pentru soluționarea decontului de TVA au solicitat reverificarea perioadei 2005 – 2009, întocmind astfel Decizia de impunere nr.../31.05.2010 prin care au stabilit că domnul P din totalul sumei de ... lei solicitată la rambursare, pentru suma de ... **lei** nu are drept de rambursare, respectiv:

- ... **lei** – TVA aferentă investițiilor reprezentând branșare rețea electrică în luna noiembrie 2006;

- ... **lei** – TVA colectată suplimentar din operațiuni de taxare inversă în anul 2007 pentru achiziții de material lemnos și lucrări de construcții montaj realizate în antrepriză;

- ... **lei** – TVA aferentă aprovizionării în anul 2009 cu materiale de construcții și lucrări de construcții montaj, executate în antrepriză la clădirea pentru care s-a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată neaprobată la rambursare, aceasta este aferenta investitiilor reprezentand bransare retea electrica la cladirea a carei constructii a inceput in noiembrie 2006 si nefinalizata la data controlului

În anul 2006, petentul a realizat tranzacții imobiliare depășind plafonul de scutire de 200.000 lei prevazut la art.152 alin.(1) din Codul Fiscal și in consecinta era obligat sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, in termen de 10 zile de la data depasirii plafonului potrivit art.152 alin.(3) din Codul Fiscal.

Referitor la suma de ... lei, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată deoarece legiuitorul prin Normele de aplicare a art.152 alin.(3), respectiv pct.56 alin.(4) a reglementat situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat

înregistrarea ca platitor de TVA în regim normal, astfel că persoana impozabilă beneficiază de drept de deducere **numai pentru bunurile de natura stocurilor**.

Petentul nu este de acord cu prevederile legale din anul 2006, menționate de organele de inspecție fiscală, considerând ca bază legală prevederile valabile la momentul controlului (mai 2010), ca urmare a depunerii decontului de T.V.A. cu opțiune de rambursare care dă dreptul de deducere a T.V.A. aferentă lucrărilor de investiții realizate și prezintă factura fiscală emisă de SC M, precum și chitanța, factura având anexată devizul analitic pe categorii de lucrări și avizul tehnic de racordare.

Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată neaprobată la rambursare aferentă anului 2007

1. Referitor la suma de ... lei aceasta reprezintă taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar din operațiuni de taxare inversă aferentă sumei totale de ... lei reprezentând lucrări de construcții executate de SC V SRL în baza contractului nr.../29.01.2007 deoarece conform art.160 din Codul fiscal coroborate cu prevederile articolelor sus menționate, petentul avea obligația să aplice taxarea inversă în suma de ... lei, să evedentieze în decontul de TVA suma atât colectată cât și deductibilă, dacă se înregistrează în scop de TVA potrivit art.152 alin.(3) din Codul Fiscal, în luna iulie 2006, urmare a depășirii plafonului de 200.000 lei, prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul Fiscal.

Potentul consideră că măsurile de simplificare nu pot face obiectul tranzacțiilor prezentate mai sus deoarece la data la care au avut loc acestea (în anul 2007), nu era înregistrat în scopuri de TVA, persoană impozabilă în scopuri de TVA devenind la data de 27.11.2009, în urma inspecției fiscale efectuate cu privire la tranzacțiile imobiliare realizate în perioada 2005 – 2009, motiv pentru care tranzacțiile s-au desfășurat corect și legal, respectându-se prevederile legale în vigoare la acea dată.

2. Referitor la suma de ... lei aceasta reprezintă taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar din operațiuni de taxare inversă aferentă sumei totale de ... lei reprezentând materiale de construcții achiziționate de la P și organele de inspecție au considerat că aceste materiale intră în categoria celor pentru care se aplică taxare inversă.

Potentul nu este de acord cu încadrarea materialelor de construcții achiziționate de la SC P SRL în sumă de ... lei și TVA aferent în sumă de ... lei în categoria materialului lemnos deoarece "grinda pth" și "buiandrug pth" reprezintă elemente de construcție din beton armat precomprimat Porotherm.

3. Referitor la suma de ... lei aceasta reprezintă taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar din operațiuni de taxare inversă aferentă sumei totale de ... lei reprezentând cherestea de rășinoase achiziționată de la furnizorul L SRL deoarece conform art.160 din Codul fiscal coroborate cu prevederile articolelor sus menționate, petentul avea obligația să aplice taxarea inversă în suma de ... lei, să evedentieze în decontul de TVA suma atât colectată cât și deductibilă, dacă se înregistrează în scop de TVA potrivit art.152 alin.(3) din Codul Fiscal, în luna iulie 2006, urmare a depășirii plafonului de 200.000 lei, prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul Fiscal.

Potentul consideră că măsurile de simplificare nu pot face obiectul tranzacțiilor prezentate mai sus deoarece la data la care au avut loc acestea (în anul 2007), nu era înregistrat în scopuri de TVA, persoană impozabilă în scopuri

de TVA devenind la data de 27.11.2009, în urma inspecției fiscale efectuate cu privire la tranzacțiile imobiliare realizate în perioada 2005 – 2009, motiv pentru care tranzacțiile s-au desfășurat corect și legal, respectându-se prevederile legale în vigoare la acea dată.

Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată neaprobata la rambursare, aceasta este aferentă anului 2009, perioadă în care erau aplicabile prevederile art.152 alin.(6) din Codul fiscal și a pct.62 alin.(2) lit.a) din HG nr.44/2004 care precizează că în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art.153 alin.(7) din Codul fiscal.

Petentul consideră că neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru suma de ... lei este nejustificată, nu are nicio bază legală și ca atare solicită acordarea dreptului de deducere fiind îndeplinite toate condițiile prevăzute de legislația în vigoare.

În drept,

Potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2005 – 31.12.2006,

“(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;
b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).”

Începând cu data de 01.01.2007, prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, sunt similare cu prevederile din perioada 01.01.2004 – 31.12.2006, citate anterior.

Prin urmare, legiuitorul a condiționat îndeplinirea cerințelor enumerativ stipulate la articolul menționat anterior de cerința cumulativă prevăzută, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei condiții determină neîncadrarea operațiunilor în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, dacă cel puțin una din condițiile stipulate la lit.a) – d) ale art. 126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum este prevăzut și la pct.1 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) și (2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă pentru întreaga perioadă verificată,

“(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 aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 din actul normativ menționat anterior, legiuitorul aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.2 alin.(1), respectiv pct.3 alin.(1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

-pentru perioada 2005 - 2006:

“2. (1) Nu are caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale.”

-iar începând cu data de 01.01.2007:

“3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

Având în vedere aceste prevederi legale, reținem că persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri folosite de către aceștia pentru scopuri personale nu se consideră a desfășura activitate economică, și deci nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, caz în care persoana fizică respectivă dobândește calitatea de persoană impozabilă.

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2005 - 31.12.2006:

„(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație.”

iar potrivit aceluiași articol alin.(1), în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007

„1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

Conform art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2006

„(1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe.”

iar, în ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art. 152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui prevederi sunt completate de pct.56 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„56. (1) Regimul special de scutire prevede o scutire de taxă pe valoarea adăugată care operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau operațiuni care nu sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.[...]”

Astfel, potrivit alin.(1) al art.152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în anul 2006:

„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, respectiv 200.000 lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.”

Totodată, potrivit alin.(3) al art.152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în anul 2006:

„(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. [...] Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată.[...]”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile în anul 2006, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și a înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care constată că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 200.000 lei. Regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin. (3) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2006, reglementează situația persoanelor impozabile

care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal. Astfel, potrivit pct.56 alin.(4) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal:

„(4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

a) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată înainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii. Pe perioada cuprinsă între data constatării de către organele fiscale a nerespectării obligației de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și data înregistrării efective, persoana impozabilă aplică regimul special de scutire prevăzut de art. 152 din Codul fiscal, însă are obligația de a plăti la buget taxa pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în această perioadă;[...]”

iar, potrivit alin.(5) al aceluiași punct din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal:

„(5) În ambele situații prevăzute la alin. (4), la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, persoana impozabilă beneficiază de dreptul de deducere aferent bunurilor achiziționate, conform art. 145 alin. (11) și (12) din Codul fiscal. Taxa pe valoarea adăugată dedusă se înscrie în primul decont de taxă pe valoarea adăugată depus la organul fiscal.”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.**

În ceea ce privește dreptul de deducere la art.145 alin.(11) și (12) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2006, se prevede:

„(11) Orice persoană impozabilă, care a aplicat regimul special de scutire prevăzut la art.152, și ulterior trece la aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată, are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la alin. (12), pentru:

a) bunuri de natura stocurilor, conform reglementărilor contabile, care se află în stoc la data la care persoana respectivă a fost înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;

b) bunuri de natura mijloacelor fixe, care au fost achiziționate cu cel mult 90 de zile anterior datei de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

(12) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (11), trebuie îndeplinite următoarele condiții:

a) bunurile respective urmează a fi folosite pentru operațiuni cu drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat care justifică suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.”

În anul 2007 alin.(2) lit.f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

*„f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.** În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:*

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

[...]”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, este scutită de taxă pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren.

Potrivit prevederilor art.152 alin.(6) din Codul fiscal, în perioada 01.01.2007 – 31.12.2009 „*persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art.153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art.153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art.153.”*

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

„(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării

prevederilor legale. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal.”

Referitor la aplicarea măsurilor de simplificare, la art.160 din Codul fiscal, în vigoare în anul 2007, se precizează:

„(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform [art. 153](#).

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

c) lucrările de construcții-montaj;

(...)

e) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.”

Normele metodologice de aplicare a art.160 din Codul fiscal, la pct.82 alin. (1) se precizează:

„82. (1) Condiția obligatorie prevăzută la art.160 alin.(1) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este că atât furnizorul/prestatorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, și operațiunea în cauză să fie taxabilă.”

Potrivit prevederilor legale citate anterior s-a reținut că o **persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA, deoarece realizează fapte de comerț, așa cum prevede și Codul comercial.**

Astfel, pe cale de consecință, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă, **domnul P a avut calitatea de persoană impozabilă**, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă, încă din anul 2006.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că **operațiunile efectuate de către contestator intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată**, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute la art.126 alin.(1) din Codul fiscal, totodată pentru acesta născându-se obligația înregistrării ca plătitor de TVA începând cu luna august 2006, ca urmare a depășirii plafonului de scutire de 200.000 lei.

Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată neaprobată la rambursare, reținem că în baza prevederilor mai sus menționate, respectiv art.152 alin.(3) din Codul fiscal împreună cu pct.56 alin.(4) și (5) din normele de aplicare a Codului fiscal, valabile în anul 2006, persoana fizică are drept de deducere pentru TVA aferenta de natura stocurilor aflate în stoc la data înregistrării ca platitor TVA și nu la data la care ar fi devenit platitor TVA dacă ar fi solicitat înregistrarea ca platitor TVA în termenul legal.

Pe perioada cuprinsă între data constatării de către organele fiscale a nerespectării obligației înregistrării ca platitor TVA și data înregistrării efective, persoana impozabilă aplică regimul special de scutire, organele fiscale solicita, iar persoana impozabilă are obligația de a plăti la buget TVA pe care ar fi trebuit să o

colecteze pentru livrarile de bunuri si prestari de servicii efectuate in aceasta perioada.

Referitor la motivația petentului cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală pentru tranzacțiile efectuate în perioada 2006 - 2009 trebuiau să aplice prevederile H.G. nr.1620/2009, cu aplicare începând cu data de 1 ianuarie 2010, nu poate fi reținută în favoarea soluționării contestației deoarece pentru fiecare an în parte sunt valabile prevederile din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și HG nr.44/2004 pentru aplicarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal în vigoare la acea dată, funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză. Potrivit art.15 din Constituția României coroborat cu art.1 din Codul Civil « **Legea dispune numai pentru viitor; ea nu are putere retroactivă** » și prin urmare H.G. nr.1620/2009 nu se poate aplica pentru anul 2006 pentru care s-au stabilit obligațiile fiscale.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice P taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă investițiilor reprezentând bransare retea electrica la cladirea a carei constructii a inceput in noiembrie 2006 si nefinalizata până la data controlului, fapt pentru care contestația **se va respinge ca neîntemeiată pentru această sumă.**

Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată neaprobata la rambursare pentru anul 2007

1. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă lucrărilor de construcții și achiziției de material lemnos pentru care nu s-a aplicat taxarea inversă

Având în vedere prevederile legale, precum și faptul că petentul a depășit plafonul de scutire de TVA în anul 2006, se reține că acesta avea obligația ca până la data de 10.06.2006 să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA, motiv pentru care organele de inspecție fiscală la finalizarea inspecției fiscale efectuate privind tranzacțiile imobiliare realizate în perioada 2005 – 2009, l-a înregistrat pe domnul P din oficiu ca persoană fizică în scopuri de TVA începând cu data la care acesta avea obligația de a se înregistra.

Prin prevederile art.152 alin.(6) din Codul fiscal și a pct.62 alin.(2) lit.(a) din HG 44/2004 forma aplicabila 2007, legiuitorul a reglementat situatia persoanelor fizice care au depasit plafonul si nu s-au inregistrat in scopuri de TVA diferit in anul 2007 fata de anul 2006, in sensul ca organul fiscal stabileste TVA de plata pe care persoana impozabila ar datora-o, luand astfel in calcul atat TVA colectat cat si TVA deductibil si nu doar la nivelul TVA colectat. Astfel persoana impozabila este tratata fiscal din punct de vedere a TVA, avand toate drepturile si obligatiile ce decurg din legislatia referitoare la TVA, respectiv trebuie sa plateasca TVA la bugetul de stat, dar are si dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferenta cumpararii de bunuri si servicii pentru desfasurarea activitatii sale economice.

În cazul de față, petentul deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor de constructii montaj efectuate in anul 2007 și achiziției de material lemnos întrucat la data efectuării acestor operațiuni era persoana fizica impozabila

în scopuri de TVA, urmare a tranzacțiilor imobiliare realizate, dar nu aplică taxarea inversa prevăzută la art.160 din Codul fiscal aplicabil în anul 2007.

Motivația petentului potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu trebuiau să aplice măsurile de simplificare deoarece la data la care au avut loc acestea (în anul 2007), nu era înregistrat în scopuri de TVA, persoană impozabilă în scopuri de TVA devenind la data de 27.11.2009, în urma inspecției fiscale efectuate cu privire la tranzacțiile imobiliare realizate în perioada 2005 – 2009, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece acesta nu a solicitat înregistrarea ca platitor de TVA, deși avea această obligație, încălcând astfel prevederile art.152 alin.(6) din Codul fiscal. Nerespectarea prevederilor legale privind solicitarea și înregistrarea ca platitor de TVA, în situații când persoana realizează operațiuni supuse taxei pe valoarea adăugată nu anulează calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată și implicit obligațiile legale ce decurg din actele normative ce reglementează obligațiile și drepturile fiscale a persoanei fizice impozabile înregistrată în scopuri de TVA.

Referitor la invocarea petentului a prevederilor pct.62 alin.(4) din HG nr. 1620/2009 de modificare și completare a normelor metodologice a HG 44/2004 invocate de contestatara precizăm că HG nr.1620/2009 intră în vigoare din anul 2010, iar pentru perioada anterioară anului 2010, respectiv 2006-2009 care au făcut obiectul inspecției fiscale sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și HG nr.44/2004 în vigoare la acea dată, funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză.

În consecință, domnul P avea obligația, potrivit art.160 din Codul fiscal, valabil în anul 2007, să aplice taxarea inversă pentru suma de ... lei, să evedențieze în decontul de TVA și la rubrica taxa pe valoarea adăugată colectată această sumă.

Având în vedere cele prezentate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice P taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă lucrărilor de construcții realizate de SC V SRL și achiziției de material lemnos de la SC L SRL, fapt pentru care contestația **se va respinge ca neîntemeiată pentru această sumă.**

2. Referitor la suma de ... lei, în susținerea contestației petentul precizează că materialele de construcții achiziționate de la SC P SRL în sumă de ... lei și TVA aferent în sumă de ... lei nu intră în categoria materialului lemnos deoarece "grinda pth" și "buiandrug pth" reprezintă elemente de construcție din beton armat precomprimat tip Porotherm.

De asemenea, în completarea Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr..../02.08.2010, organele de inspecție fiscală motivează că la data controlului privind soluționarea decontului de TVA, din conținutul facturilor emise de SC P SRL nu rezultă dacă grinda pth și buiandrug pth sunt materiale lemnoase sau elemente de construcție din beton armat așa cum rezultă din motivele prezentate în contestație, motiv pentru care consideră îndreptățită solicitarea petentului privind restituirea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor materiale în sumă de ... lei.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că domnul P beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă și

achiziției de elemente de construcție din beton armat de la SC P SRL, fapt pentru care contestația **va fi admisă pentru această sumă și se vor anula mențiunile referitoare la această sumă din Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr..../31.05.2010 și din Raportul de inspectie fiscala nr..../31.05.2010 întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală.**

Referitor la suma de ... lei, prin prevederile art.152 alin.(6) din Codul fiscal si pct.62 alin.(2) lit.a) din HG nr.44/2004 forma aplicabila în anul 2009, legiuitorul a reglementat situatia persoanelor fizice care au depasit plafonul si nu s-au inregistrat in scopuri de TVA diferit in anul 2009 fata de anul 2008, in sensul ca organul fiscal stabileste TVA de plata la nivelul TVA colectata pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pentru venitul realizat in perioada de pana la data inregistrarii efective si nu TVA de plata pe care ar fi datorat-o, prevedere aplicabila in 2008.

Având in vedere constatările si prevederile legale, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice P taxa pe valoarea adăugată în sumă de **... lei**, fapt pentru care contestația **se va respinge ca neîntemeiată pentru această sumă.**

Pentru considerentele arătate in conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.210, art.216 alin.(1) si (2) si art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1. Admiterea contestației formulate de **domnul P** pentru suma de **... lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată neaprobată la rambursare, cu anularea mențiunilor referitoare la această sumă din Decizia de impunere nr..../31.05.2010 și din Raportul de inspectie fiscala nr..../31.05.2010 întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de persoana fizică **P** împotriva Deciziei de impunere nr..../31.05.2010 pentru suma de **... lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată neaprobată la rambursare.

Decizia de solutionare a contestației poate fi atacata la Tribunal, conform art. 10 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor legale.

Director Executiv,