

DECIZIA nr. 656 din 19.10.2016
privind solutionarea contestatiei formulată de **X SRL**,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_x/21.06.2016

Directia Generală Regională a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizată de către Administratia Sector 5 a Finantelor Publice cu adresa nr. MBS5_AIF x/16.06.2016, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_x/21.06.2016, cu privire la contestatia X SRL – CUI x, cu sediul în str. Int. V P nr., et., ap., sector 5, Bucuresti.

Obiectul contestatiei, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. x/30.05.2016, îl constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x/19.04.2016, emisă în baza în baza raportului de inspectie fiscală nr. F-S5 x/19.04.2016 comunicată cu adresa nr. MBS5_AIF x/21.04.2016, prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă x lei, din care societatea contestă suma de y lei.

Constatând că, în spetă, sunt întrunite conditiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) si art. 272 alin. (1) si alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generală Regională a Finantelor Publice Bucuresti este investită să solutioneze contestatia formulată de **X SRL**.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscală din cadrul Administratiei Sector 5 a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscală parțială pentru TVA aferentă perioadei 01.07.2011-31.12.2015 la X SRL în baza avizului de inspectie fiscală nr. F-S5 x/23.02.2016.

Constatările inspectiei au fost consemnate în raportul de inspectie fiscală nr. F-S5 x/19.04.2016, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x/19.04.2016, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentară de TVA în sumă de s lei.

II. Prin contestatia formulată X SRL solicită anularea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscală pentru TVA în sumă de y lei, arătând următoarele:

Actele atacate sunt nelegale si lovite de nulitate prin raportare la lipsa audierii efective a subscrisei având în vedere că organul de control nu a procedat decât în mod formal la analizarea punctului de vedere exprimat de societate cu prilejul discutiei finale. Desi reprezentantul societății a precizat în mod expres aplicabilitatea O.U.G. nr. 24/2012 în temeiul căreia societatea nu avea obligatia ajustării TVA dedusă initial, inspectorii fiscal se mărginesc în a preciza vag că își mentin punctul de vedere exprimat prin raportul de inspectie fiscală.

Societatea consideră că, potrivit jurisprudenței naționale și CEJ, dreptul la informare și la apărare nu poate avea eficiență decât dacă organele specializate de control colaborează cu societățile verificate pentru identificarea corectă a situației de fapt și a documentelor ce stau la baza acesteia și, mai mult, analizează punctul de vedere expus de contribuabil, cu exprimarea opiniei motivate în fapt și în drept cu privire la acesta în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, în caz contrar dreptul la apărare devenind unul ilizoriu.

Societatea susține că, dacă s-ar fi analizat în mod temeinic argumentele aduse de societate pe calea notelor explicative sau a punctului de vedere, organul de control și-ar fi schimbat radical poziția, față de argumentele incontestabile, bazate pe elemente de fapt și de drept.

Societatea susține că actele atacate sunt nelegale și prin raportare la principiile legalității, aplicării unitare a legislației fiscale și al motivării actelor administrativ fiscale prevăzute de art. 4, art. 5 alin. (1) și art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală. Se invocă faptul că echipa de inspecție fiscală nu a luat în considerare în mod efectiv dispozițiile O.U.G. nr. 24/2012 și dreptul câștigat al societății de a nu mai efectua ajustarea, nu a avut în vedere notele informative emise la nivelul anului 2012 prin care autoritățile din structura ANAF au adus la cunoștința publicului excepția de la obligativitatea ajustării și a omis flagrant să facă referire la elementul esențial pentru care societatea nu a făcut ajustările de taxă ca efect al deregistrării – O.U.G. nr. 24/2012.

Din punct de vedere substanțial, contestația arată că a fost scoasă din evidența plătitorilor de TVA începând cu data de 27 decembrie 2012, în baza solicitării formulate de către societate în temeiul art. 153 alin. (9) lit. g) și art. 152 alin. (7) din Codul fiscal prin raportare la conținutul O.U.G. nr. 24/2012. Ținând cont de contextul și de conținutul O.U.G. nr. 24/2012 prin care s-au adus o serie de modificări a dreptului substanțial și o serie de măsuri cu aplicabilitate limitată în timp, la art. II alin. (1) din ordonanță legiuitorul a prevăzut în mod expres că în anul 2012 sunt aplicabile o serie de reguli referitoare la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.

La art. II alin. (2) din ordonanță legiuitorul a stabilit doar pentru anul 2012 o măsură derogatorie conform căreia persoanele impozabile care solicită în cursul anului 2012 scoaterea din evidența a persoanelor înregistrate în scop de TVA să nu aibă obligația efectuării ajustărilor de taxă corespunzătoare scoaterii din evidență pentru bunurile și serviciile achiziționate până la data de 30 septembrie 2011 inclusiv. Societatea a îndeplinit toate condițiile pentru aplicarea acestor dispoziții derogatorii – solicitarea scoaterii din evidențele de TVA în cursul anului 2012, nedepășirea plafoanelor de scutire în 2011 și la data solicitării deregistrării, achiziționarea bunului înainte de 30 septembrie 2011 – motiv pentru care în patrimoniul acesteia s-a născut dreptul de a nu mai efectua ajustările de TVA urmare scoaterii din evidență, drept câștigat și intangibil conform teoriei drepturilor câștigate, care se impunea a fi respectat de organul fiscal.

Societatea mai invocă faptul că actele administrative încalcă dreptul de proprietate al subscrisei prin raportare la jurisprudența CEDO și prin efectul direct al directivei de TVA care poate fi invocat numai de contribuabil, precum și principiile securității juridice și al protecției așteptărilor legitime degajate de jurisprudența europeană în materie de TVA.

În concluzie, societatea solicită anularea actelor atacate, exonerarea de la plata sumelor reprezentând obligatii fiscale principale stabilite suplimentar în cuantum de y lei si exonerarea societății de la plata sumelor reprezentând obligatiile fiscale accesorii, necomunicate până la data formulării contestatiei.

III. Fată de constatările organelor fiscale, sustinerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată si documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele:

Cauza supusă solutionării este dacă societatea avea obligatia ajustării dreptului de deducere a TVA aferentă unui bun de capital, în conditiile în care organele de inspectie fiscală au efectuat constatări contradictorii în legătură cu exercitarea inițială a dreptului de deducere în raport de aplicarea mecanismului de ajustare pentru bunurile de capital.

În fapt, potrivit celor consemnate în raportul de inspectie fiscală nr. F-S5 x/19.04.2016 în baza căruia s-a emis decizia de impunere nr. F-S5 x/19.04.2016 societatea X SRL a fost înregistrată ca plătitor de TVA începând cu data de 31.03.2011 si scoasă din evidență începând cu data de 27.12.2012, urmare depunerii de către societate a declaratiei 096 si emiterii de către organul fiscal a deciziei nr. x/20.12.2012 privind anularea înregistrării în scopuri de TVA, în vederea aplicării regimului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.

Activitatea principală a societății este "cumpărarea si vânzarea de bunuri imobiliare proprii" - cod CAEN 6810.

Societatea a achizitionat 2 terenuri intravilane situate in Bucuresti, str.G , sector 4, în suprafată totala de x mp (x mp+x mp), în baza facturilor de executare silită nr. x/15.06.2011 si nr.x/15.06.2011 emise de executorul Bank Of Cyprus Public Company Limited Nicosia – Sucursala Romania în numele debitorului K Romania SRL. Facturile au fost emise cu TVA în sumă de x lei (x lei si de x lei), iar societatea si-a dedus TVA conform art. 141 alin. (2) lit. f) si e) din Codul fiscal depunând la organul fiscal si notificari privind optiunea de taxare pentru terenuri.

Societatea a mai fost verificată din punct de vedere al TVA pentru perioada 31.03.2011-30.06.2011 pentru solutionarea DNOR nr. x/22.07.2011 în sumă de x lei, cu control anticipat, fiind încheiat raportul de inspectie fiscală nr. F-S5 x/22.06.2012 în urma căruia a fost emisă decizia de nemodificare nr. F-S5 x/22.06.2012. În perioada verificată, martie 2011-iunie 2011, TVA solicitata la rambursare a provenit din achizitia terenurilor cu facturile nr. x/15.06.2011 si nr. x/15.06.2011.

În urma inspectiei fiscale curente pentru perioada 01.07.2011–31.12.2015 organele de inspectie fiscală au procedat la ajustarea TVA în sumă de x lei, astfel:

a) - suma de x lei reprezentând TVA aferentă achizitiilor intracomunitare de bunuri (mobilier) din luna decembrie 2012, pentru care societatea nu a efectuat ajustarea conform prevederilor art. 152 alin. (7) din Codul fiscal si pct. 61 alin. (6) si alin. (8) din Normele metodologice;

b) - suma de y lei reprezentând TVA, având în vedere că societatea nu a prezentat dovezi pentru a justifica intentia de a realiza operatiuni taxabile 01.07.2011-31.12.2015, cu retinerea următoarelor:

- conform explicatiilor prezentate in cadrul raportului de inspectie fiscala precedent, societatea si-a declarat intentia de a realiza operatiuni taxabile din revanzarea bunului imobil;

- incepand cu data de 27.12.2012 societatea a solicitat scoaterea din evidenta ca platitor de TVA conform art. 153 alin. (9) lit. g) din Codul fiscal, optand astfel pentru aplicarea regimului de scutire;

- in perioada 01.07.2011-31.12.2015 societatea nu a efectuat achizitii in scopul efectuării de operatiuni taxabile, respectiv bunul imobil (terenurile) nu a fost amenajat in scopul desfasurării activității economice.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca societatea nu a utilizat pentru realizarea de venituri taxabile sumele conform actelor aditionale la contractul de credit nr. x/29.03.2011 incheiat cu Bank of Cyprus Public Company Limited Nicosia ce ofereau facilitati la achitarea dobânzii la credit si la finantarea capitalului de lucru.

Din analiza bazei de date pentru perioada 01.07.2011-31.12.2012 s-a constatat ca societatea a solicitat scoaterea din evidenta ca platitor de TVA conform art. 153 alin. (9) lit. g) si a efectuat in luna decembrie 2012 ajustarea TVA pentru suma de x lei reprezentand taxa dedusa anterior, prin inscrierea sumei la rubrica 16 „Regularizari taxa colectata” din decontul de TVA.

Deoarece societatea nu a efectuat ajustarea TVA dedusa initial pentru bunul imobil – terenuri – conform art. 149 alin. (4) lit. a) si art. 149 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala, invocand jurisprudenta europeana referitoare la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de utilizarea acestora, au procedat la ajustarea dupa cum urmeaza:

- perioada de ajustare pentru bunul imobil este de 20 de ani, cu incepere de la 1 ianuarie 2011 si pana in anul 2031 inclusiv;

- ajustarea trebuie sa se efectueze pentru toata taxa aferenta perioadei ramase din perioada de ajustare, respectiv anul 2012, data la care societatea a solicitat scoaterea din evidenta ca platitor de TVA si pana in anul 2031, inclusiv, respectiv pentru 19/20 din taxa dedusa initial;

- pentru anul 2011 societatea nu avea obligatia ajustării TVA dedusa initial, respectiv pentru suma de $xx \times \frac{1}{20} = x$ lei;

- societatea trebuia sa ajusteze in favoarea statului suma de $yy \times \frac{19}{20} = y$ lei.

Cu prilejul discutiei finale societatea X SRL si-a exprimat in scris punctul de vedere inregistrat sub nr. AIF x/11.04.2016, prezentat in anexa, fata de care organele de inspectie fiscala concluzioneaza ca societatea nu a prezentat alte informatii sau documente suplimentare fata de cele prezentate si consemnate in raportul de inspectie fiscala. Ca urmare, organele de inspectie fiscala isi mentin punctul de vedere cu privire la ajustarea TVA aferenta terenului detinut, iar cat priveste exercitarea rolului activ legiferat de art. 7 din Codul de procedura fiscala sunt reiterate prevederile art. 305 alin. (7) din Noul Cod fiscal privind ajustarea TVA aferenta bunurilor de capital.

Prin contestatia formulata societatea X SRL invoca, in esenta, lipsa motivării actelor atacate in raport de exceptarea societății de la obligatia ajustării TVA pentru teren, aplicabila acestuia in temeiul dispozitiilor O.U.G. nr. 24/2012, ignorate de organele de inspectie fiscala, desi societatea sustine ca le-a invocat in nota explicativa data pe parcursul inspectiei fiscale.

În drept, potrivit art. 145 și art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada supusă inspecției fiscale:

”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.

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153”.

”Art. 152. - (7) Persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 care în cursul anului calendaristic precedent nu depășește plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) poate solicita scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153, în vederea aplicării regimului special de scutire, cu condiția ca la data solicitării să nu fi depășit plafonul de scutire pentru anul în curs. Solicitarea se poate depune la organele fiscale competente între data de 1 și 10 a fiecărei luni următoare perioadei fiscale aplicate de persoana impozabilă în conformitate cu prevederile art. 156¹. Anularea va fi valabilă de la data comunicării deciziei privind anularea înregistrării în scopuri de TVA. Organele fiscale competente au obligația de a soluționa solicitările de scoatere din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA cel târziu până la finele lunii în care a fost depusă solicitarea. Până la comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, persoanei impozabile îi revin toate drepturile și obligațiile persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153. Persoana impozabilă care a solicitat scoaterea din evidență are obligația să depună ultimul decont de taxă prevăzut la art. 156², indiferent de perioada fiscală aplicată conform art. 156¹, până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost comunicată decizia de anulare a înregistrării în scopuri de TVA. **În ultimul decont de taxă depus, persoanele impozabile au obligația să evidențieze valoarea rezultată ca urmare a efectuării tuturor ajustărilor de taxă, conform prezentului titlu.**

(8) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire:

a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, în condițiile art. 145 și art. 146;

b) nu are voie să menționeze taxa pe factură sau alt document”.

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, pct. 45 și 61 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare precizează următoarele:

”45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, 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.[...]** .

(7) **Justificarea intenției persoanei impozabile de a realiza operațiuni cu drept de deducere** în cazul livrării de bunuri imobile care nu mai îndeplinesc condițiile de a fi considerate noi în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal și al închirierii de bunuri imobile, anterior momentului livrării/inchirierii acestora, **se realizează prin depunerea notificărilor** prevăzute în anexa nr. 1 sau, după caz, în anexa nr. 2 din

prezentele norme în vederea exercitării opțiunii de taxare a operațiunilor respective în conformitate cu art. 141 alin.(3) din Codul fiscal, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman-Van Deelen împotriva Minister van Financiën. Organele de inspecție fiscală vor permite în timpul desfășurării controlului depunerea acestor notificări”.

”61. (6) **Persoana impozabilă care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA** conform art. 153 din Codul fiscal în vederea aplicării regimului special de scutire **are obligația să ajusteze taxa deductibilă aferentă:**

a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe bază de inventariere, în momentul trecerii la regimul de scutire;

b) **activelor corporale fixe, inclusiv bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat**, precum și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, aflate în proprietatea sa în momentul trecerii la regimul de scutire. În cazul activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, se ajustează taxa aferentă valorii rămase neamortizate la momentul trecerii la regimul de scutire. **În cazul bunurilor de capital se aplică prevederile art. 149 din Codul fiscal;**

c) achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 134² alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal înainte de data anulării calității de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după această dată”.

Astfel, conform legislației fiscale în materie de TVA, deducerea TVA se exercită din momentul efectuării achiziției de bunuri și servicii, pe baza intenției persoanei impozabile de a le aloca în viitor în vederea realizării de operațiuni cu drept de deducere, *consecința fiscală fiind că, în ipoteza în care persoana impozabilă nu prezintă dovezi obiective pentru justificarea intenției, dreptul de deducere nu poate fi exercitat din chiar momentul achiziției bunurilor și serviciilor respective.*

Pentru a se asigura neutralitatea TVA intervine **mecanismul ajustării dreptului de deducere, care funcționează în dublu sens: prin ajustarea în favoarea persoanei impozabile (adică exercitarea dreptului de deducere) când persoana câștigă acest drept ca urmare a alocării ulterioare a achizițiilor pentru realizarea de operațiuni cu drept de deducere, achiziții pentru care inițial nu s-a dedus TVA și prin ajustarea în favoarea statului (adică anularea dreptului de deducere) când persoana impozabilă pierde dreptul de deducere exercitat inițial ca urmare a faptului că achizițiile alocate inițial realizării unor operațiuni cu drept de deducere sunt realocate ulterior realizării unor operațiuni fără drept de deducere. În cazul bunurilor de capital mecanismul ajustării ține cont de perioada de timp cât bunurile sunt alocate/utilizate pentru realizarea operațiunilor cu drept de deducere vs. operațiuni fără drept de deducere, suma taxei rezultate în urma ajustării ținând cont de perioada de ajustare prestabilită legal la art. 149 din Codul fiscal.**

Reiese, asadar, că **ajustarea în favoarea statului implică a priori îndeplinirea condițiilor pentru exercitarea dreptului de deducere, adică justificarea intenției de a aloca achizițiile realizării unor operațiuni cu drept de deducere întrucât ajustarea în favoarea statului nu reprezintă altceva decât anularea totală sau parțială a dreptului de deducere exercitat inițial.**

În concluzie, *persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA au dreptul să-si deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere (i.e. taxabile) și pe baza intenției de a realiza în viitor astfel de operațiuni justificată cu dovezi obiective care să permită evaluarea acestei intenții. Dacă ulterior persoanele impozabile solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA pentru a aplica regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, aceste persoane sunt obligate să ajusteze în favoarea statului TVA dedusă inițial pentru bunurile și serviciile aflate în stoc la momentul scoaterii din evidență, în cazul bunurilor de capital aplicându-se o procedură specifică de ajustare prevăzută de art. 149 din Codul fiscal.*

În legătura cu ajustarea TVA la momentul scoaterii din evidență a persoanelor impozabile care solicită aplicarea regimului special de scutire pentru întreprinderi mici, **în anul 2012 au fost în vigoare și prevederile O.U.G. nr. 24/2012** pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, care la art. II a stabilit următoarele dispoziții specifice:

"Art. II. - (1) **În anul 2012 sunt aplicabile următoarele reguli referitoare la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 152** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

a) persoanele impozabile înființate anterior anului 2012 au obligația solicitării înregistrării în scopuri de TVA conform art. 153 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, dacă depășesc plafonul de 119.000 lei în perioada 1 ianuarie-30 iunie 2012. În cazul în care nu au depășit, în perioada 1 ianuarie-30 iunie 2012, plafonul de 119.000 lei, persoanele impozabile trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, dacă depășesc plafonul de 220.000 lei până la data de 31 decembrie 2012. La determinarea plafonului de 220.000 lei se ia în calcul și cifra de afaceri realizată în perioada 1 ianuarie-30 iunie 2012;

b) persoanele impozabile înființate în perioada 1 ianuarie-30 iunie 2012 au obligația solicitării înregistrării în scopuri de TVA conform art. 153 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, dacă depășesc în perioada 1 ianuarie-30 iunie 2012 plafonul de 119.000 lei determinat proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, fracțiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întreagă. În cazul în care nu au depășit în perioada 1 ianuarie-30 iunie 2012 plafonul de 119.000 lei determinat proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, fracțiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întreagă, persoanele impozabile trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, dacă depășesc plafonul de 220.000 lei până la data de 31 decembrie 2012;

c) persoanele impozabile înființate începând cu data de 1 iulie 2012 au obligația solicitării înregistrării în scopuri de TVA conform art. 153 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, dacă depășesc plafonul de scutire de 220.000 lei, în perioada 1 iulie-31 decembrie 2012;

d) prin excepție de la prevederile lit. a) și b), persoanele impozabile pentru care obligația solicitării înregistrării în scopuri de TVA conform art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, cu modificările și completările ulterioare, ar interveni începând cu data de 1 iulie 2012, nu trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA decât în situația în care depășesc plafonul de 220.000 lei până la data de 31 decembrie 2012;

e) persoanele impozabile care s-au înregistrat în scopuri de TVA în perioada 1 ianuarie-30 iunie 2012, ca urmare a depășirii plafonului de scutire, pot solicita începând cu data de 1 iulie 2012 scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vederea aplicării regimului special de scutire, cu condiția ca la data solicitării să nu fi depășit plafonul de scutire de 220.000 lei;

f) persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA anterior anului 2012 pot solicita scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, după data de 1 iulie 2012, inclusiv, dacă nu au depășit plafonul de scutire de 119.000 lei din anul precedent, respectiv anul 2011, și dacă până la data solicitării scoaterii din evidență nu au depășit plafonul de scutire de 220.000 lei.

(2) În situațiile prevăzute la alin. (1) lit. e) și f) solicitarea de scoatere din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA se poate depune la organele fiscale competente între data de 1 și 10 a fiecărei luni următoare perioadei fiscale aplicate de persoana impozabilă în conformitate cu prevederile art. 156¹ din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Anularea va fi valabilă de la data comunicării deciziei privind anularea înregistrării în scopuri de TVA. Organele fiscale competente au obligația de a soluționa solicitările de scoatere a persoanelor impozabile din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, cel târziu până la finele lunii în care a fost depusă solicitarea. Până la comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, persoanei impozabile îi revin toate drepturile și obligațiile persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Legea nr. 571/2003. Persoana impozabilă care a solicitat scoaterea din evidență are obligația să depună ultimul decont de taxă prevăzut la art. 156² din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, indiferent de perioada fiscală aplicată conform art. 156¹ din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost comunicată decizia de anulare a înregistrării în scopuri de TVA. **În ultimul decont de taxă depus, persoanele impozabile au obligația să evidențieze valoarea rezultată ca urmare a efectuării tuturor ajustărilor de taxă, conform titlului VI din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Prin excepție, persoanele impozabile care solicită în cursul anului 2012 scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform prevederilor alin. (1) lit. e) și f) nu au obligația să efectueze ajustările de taxă corespunzătoare scoaterii din evidență pentru bunurile/serviciile achiziționate până la data de 30 septembrie 2011 inclusiv.**

Din prevederile ordonantei de urgență anterior citate rezultă că, în cazul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA anterior anului 2012 și care au solicitat scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA pentru aplicarea regimului special de scutire stabilit de art. 152 din Codul fiscal, **art. II alin. (2) teza finală din O.U.G. nr. 24/2012 a prevăzut, cu titlu de excepție, lipsa obligativității efectuării ajustărilor de taxă pentru bunuri și servicii achiziționate până la 30 septembrie 2011 inclusiv.** Aceste prevederi au avut caracter derogatoriu față de prevederile Titlului VI din Codul fiscal în materie de TVA și s-au aplicat temporar, respectiv numai în anul 2012.

În spetă, din constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală nr. F-S5 x/19.04.2016 reiese că societatea X SRL a fost înregistrată în scop de TVA începând cu data de 31.03.2011, și-a dedus TVA aferentă achiziției a 2 terenuri intravilane în

baza facturilor de executare silită nr. x/15.06.2011 si nr. x/15.06.2011, a beneficiat de rambursarea TVA solicitată prin decontul de taxă ce a inclus si luna iunie 2011, când societatea si-a dedus taxa aferentă achizitiei terenurilor si a solicitat scoaterea din evidenta a persoanelor impozabile înregistrate în scop de TVA pentru aplicarea regimului special de scutire, obținând această deregistrare începând cu data de 27.12.2012.

Organele de inspectie fiscală au stabilit că societatea nu a prezentat dovezi indubitabile pentru a justifica intentia de a realiza operatiuni taxabile, că în perioada 01.07.2011-31.12.2015 societatea nu a efectuat achizitii în scopul efectuării de operatiuni taxabile, că pentru anul 2011 societatea nu avea obligatia ajustării TVA-ului dedus initial pentru teren (1/20) si că societatea trebuia să efectueze ajustarea din anul 2012 (19/20), dată la care societatea a solicitat scoaterea din evidentă ca plătitor de TVA.

Se retine că potrivit art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 113. - (1) **Inspectia fiscală** reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității si conformității declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactității îndeplinirii obligatiilor în legătură cu stabilirea obligatiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislatiei fiscale si contabile, **verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare si a situatiilor de fapt aferente**, stabilirea diferentelor de obligatii fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspectiei fiscale, **organul de inspectie fiscală procedează la:**

[...] c) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, în vederea confruntării declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse si, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislatiei fiscale;**

d) **verificarea, constatarea si investigarea fiscală a actelor si faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspectiei** sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea îndeplinirii obligatiilor prevăzute de legislatia fiscală si contabilă;

e) solicitarea de informatii de la terti;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicatii scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspectiei fiscale, pentru clarificarea si definitivarea constatărilor; [...]"

Conform prevederilor art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 131. - (1) Rezultatul inspectiei fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspectie fiscală, în care *se prezintă constatările organului de inspectie fiscală din punctul de vedere faptic si legal si consecintele lor fiscale.*

(2) **Raportul de inspectie fiscală se întocmeste la finalizarea inspectiei fiscale si cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele si obligatiile fiscale verificate**, precum si în legătură cu alte obligatii prevăzute de legislatia fiscală si contabilă ce au făcut obiectul verificării. în cazul în care contribuabilul/plătitorul si-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspectie fiscală cuprinde si opinia organului de inspectie fiscală, motivată în drept si în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) *La raportul de inspectie fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fata locului si **alte asemenea acte***".

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 124 alin. (2) din același act normativ "Contribuabilul/plătitorul **are obligatia să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale**. Acesta este obligat să dea informatii, **să prezinte la locul de desfășurare a inspectiei fiscale toate documentele**, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal".

De asemenea, potrivit art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 7. - (3) Organul fiscal este îndreptătit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate **circumstanțele edificatoare** fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege".

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptătit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea *in concreto* a **stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspectie fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscală față de această interpretare** și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Fată de dispozițiile legale ce guvernează inspectia fiscală organul de soluționare a contestației reține că **tratamentul fiscal aplicat spetei de organele de inspectie fiscală este confuz și contradictoriu în raport de propriile constatări**, acestea menționând că societatea „nu a prezentat dovezi pentru a justifica intenția de a realiza operațiuni taxabile” și că „în perioada 01.07.2011-31.12.2015 societatea nu a efectuat achiziții în scopul efectuării de operațiuni taxabile”, *cu alte cuvinte constatări pentru care dreptul de deducere a TVA pentru achiziții nu se acordă din chiar momentul achiziției (pentru nedovedirea intenției), fără a fi vorba de o ajustare ulterioară a TVA, dar au aplicat ajustarea TVA numai începând cu anul 2012, fără obligatia ajustării TVA pentru anul 2011*, deși au reținut că și în perioada cu începere de la 01.07.2011 societatea nu a efectuat vreo achiziție în scopul efectuării operațiuni impozabile.

Or, așa cum s-a explicat în precedent, **ajustarea de 19/20 în favoarea statului nu se aplică decât în situația în care vorbim de o anulare parțială a dreptului de deducere exercitat inițial, adică a unui drept de deducere deja exercitat și pentru care societatea și-a justificat intenția de a realiza în viitor operațiuni taxabile, ceea ce vine în vădită contradicție cu mențiunile organelor de inspectie fiscală din raport în sensul că societatea „nu a prezentat dovezi**

pentru a justifica intentia de a realiza operatiuni taxabile” si că ”în perioada 01.07.2011-31.12.2015 societatea nu a efectuat achizitii în scopul efectuării de operatiuni taxabile”.

De altfel, la pg. 12/18 din raport organele de inspectie fiscală își ”justifică” constatările cu motivatii fiscale si jurisprudentă europeană legată de ”deductibilitatea TVA aferentă achizitiilor în raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere”, deci legată tot de exercitarea initială a dreptului de deducere.

Totodată, desi în cuprinsul actelor atacate organele de inspectie fiscală se referă la nejustificarea ”intentiei/vointei” societății de a realiza operatiuni taxabile, temeiul de drept aplicat este art. 152 alin. (8) coroborat cu art. 149 din Codul fiscal care vizează realizarea de operatiuni scutite ca urmare a aplicării regimului special de scutire, fără nicio trimitere la art. 145 din Codul fiscal, care este temeiul legal *prima facie* pentru exercitarea dreptului de deducere la momentul realizării achizitiilor pe baza intentiei, dovedite sau nu, de a aloca achizitiile unor operatiuni taxabile viitoare.

De asemenea, din constatări reiese si faptul că organele de inspectie fiscală au aplicat ajustarea de 19/20 în favoarea statului începând cu anul 2012 pe considerentul că reprezintă ”**data la care societatea a solicitat scoaterea din evidentă ca plătitor de TVA**”, cu alte cuvinte au legat aplicarea ajustării TVA de momentul în care societatea a optat pentru scoaterea din evidenta persoanelor impozabile înregistrate în scop de TVA în vederea aplicării regimului special de scutire prevăzut de art. 152 din Codul fiscal.

Desi societatea a învederat în corespondenta cu organul fiscal (spre exemplu, adresa înregistrata sub nr. x/03.03.2016) aplicabilitatea prevederilor art. II alin. (2) teza finală din O.U.G. nr. 24/2012 în temeiul cărora nu avea obligatia ajustării TVA pentru teren (bun de capital achizitionat anterior datei de 30 septembrie 2011), organele de inspectie fiscală **nu au mentionat defel punctul lor de vedere față de interpretarea si temeiul legal invocate de societate.**

În raportul de inspectie fiscală si în referatul cu propuneri de solutionare a cauzei, organele de inspectie fiscală sustin că societatea ”*nu a prezentat probe indubitabile prin care sa-si demonstreze intentia/vointa de a realiza activitati economice*”, ca „*in perioada in care aplica regimul de scutire realizeaza operatiuni care nu dau drept de deducere*”, ca *bunul imobil (terenurile) nu a fost amenajat, utilizat in scopul desfasurarii activitatii economice,* precum si că nu au luat în considerare O.U.G. nr. 24/2012 *întrucât societatea nu a facut dovada în anii ce au urmat achizitiei terenurilor că a întreprins vreun demers cu privire la exploatarea imobilului in scopul obtinerii de venituri si ca intentioneaza sa desfasoare operatiuni impozabile taxabile,* cu alte cuvinte sustin inaplicabilitatea O.U.G. nr. 24/2012 pe motiv că societatea nu si-a demonstrat dreptul de deducere initial, dar au aplicat mecanismul ajustării pentru dreptul de deducere initial, considerând că doar 19/20 din deducerea initială trebuie ajustată în favoarea statului, iar restul de 1/20 dedus initial rămânând păstrat în favoarea societății. Totodată, organele de inspectie fiscală fac referire la expunerea de motive a legiuitorului delegat pentru emiterea O.U.G. nr. 24/2012, făcând abstractie de faptul că ordonanta cuprinde dispozitii tranzitorii aplicabile doar în anul 2012, care s-au adresat si persoanelor impozabile deja înregistrate în scopuri de TVA, care își exercitaseră dreptul de deducere la momentul achizitiilor de bunuri si servicii în raport cu intentia alocării lor pentru operatiuni cu drept de deducere si care au optat, urmare modificărilor legislative aduse prin ordonanta de urgentă, la scoaterea din evidente în vederea aplicării regimului special

de scutire fără drept de deducere, dar fără obligativitatea ajustării dreptului de deducere ca efect al acestei scoateri din evidente.

Sintetizând cele anterior prezentate, se constată că organele de inspectie fiscală susțin că societatea contestatoare nu a prezentat dovezi pentru a justifica intenția de a realiza operațiuni taxabile, adică pentru exercitarea inițială a dreptului de deducere, dar au stabilit drept consecință fiscală a acestei constatări ajustarea dreptului de deducere a TVA în proporție de 19/20 în favoarea statului, *prin aplicarea unui mecanism de ajustare care recunoaște dreptul de deducere exercitat inițial* (proporția de 1/20) și legând ajustarea de momentul scoaterii societății din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scop de TVA, dar *fără aplicarea dispozițiilor speciale tranzitorii pentru anul 2012*.

Contradictorialitatea constatărilor și măsurilor dispuse de organele de inspectie fiscală rezultă și din cele menționate în cuprinsul deciziei de impunere nr. F-S5 x/19.04.2016, în sensul că, pe lângă aspectele menționate privind nedovedirea intenției/voinței de a realiza activități economice, au luat în considerare și "propria inițiativă a societății privind anularea înregistrării în scopuri de TVA începând cu data de 27.12.2012" și că "în perioada în care aplică regimul de scutire realizează operațiuni care nu dau drept de deducere", cu invocarea prevederilor art. 152 alin. (8) din Codul fiscal referitoare la regimul special de scutire, **din aceste mențiuni neputându-se deduce, logic, dacă organele de inspectie fiscală au sancționat societatea** cu pierderea dreptului de deducere exercitat inițial **ca urmare a nedovedirii intenției** de a realiza operațiuni economice taxabile **ori dacă au sancționat-o pe motiv că a solicitat aplicarea regimului special de scutire prin exercitarea unei opțiuni** prevăzute de lege și pentru care legea a stabilit **dispoziții exprese tranzitorii**, aplicabile dacă erau îndeplinite condițiile prestabilite de lege.

Prin urmare, se constată că organele de inspectie fiscală au aplicat societății un tratament fiscal în contradicție cu propriile constatări, neexistând o legătură de cauzalitate între situația de fapt pretins constatată și normele legale aplicabile speței, fapt pentru care se va face aplicarea art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevede că:

*"Art. 279. - (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care **din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator**. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

(4) Soluția de desființare **este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei**, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare".

În conformitate cu prevederile pct. 11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 "în situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare".

Pe cale de consecință, decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x/19.04.2016, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-S5 x/19.04.2016 va fi desființată pentru TVA în sumă de y lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale cu respectarea prevederilor art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prin efectuarea unor constatări factice clare și necontradictorii în legătură cu deducerea TVA pentru terenul achiziționat de societate în anul 2011 și cu incidența aplicabilității ori neaplicabilității mecanismului de ajustare a dreptului de deducere pentru acest teren în raport de dispozițiile tranzitorii exprese ale O.U.G. nr. 24/2012 și prin aplicarea corectă a tratamentului fiscal în legătură de cauzalitate cu propriile constatări menționate în cuprinsul actului de control încheiat.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 152 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45 alin. (1) și alin. (7) și pct. 61 alin. (6) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. II alin. (1) lit. f) și alin. (2) din O.U.G. nr. 24/2012 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, pct. 11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 și art. 7 alin. (3), art. 113 alin. (2), art. 124 alin. (2), art. 131 alin. (2) și art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

DECIDE

Desființează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x/19.04.2016 pentru TVA în sumă de y lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.

