



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția generală de soluționare
a contestațiilor**



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 319 97 35
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. ____ / ____ 2009
privind soluționarea contestației depusă de
X

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice, printr-o adresă, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor, asupra contestației formulată de **X**, cu sediul social în **X**, împotriva Deciziei de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscală prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă de **x lei** și s-a stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de **y lei** din care societatea contestă suma de **z lei** stabilită suplimentar și rămasă de plată și accesoriile aferente în sumă de **n lei**.

Totodată contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și solicită suspendarea executării deciziei de impunere.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data la care a fost comunicată Decizia de impunere, așa cum rezultă ștampila Oficiului **X** aplicată pe plicul de expediere al acesteia și din data depunerii contestației, conform ștampilei Registraturii Direcției generale a finanțelor publice de pe contestație.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.(1) lit.b din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborat cu pct.5.4 din Ordinul 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală

de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunte asupra contestației.

I. X contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice – Activitatea de inspecție fiscală prin decizia de impunere, precizând următoarele:

În fapt, societatea a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale în scopul soluționării Decontului de TVA cu sumă negativă, înregistrat la AFP, prin care s-a solicitat rambursarea TVA în sumă de x lei.

Perioada verificată cuprinde intervalul decembrie 2006 – aprilie 2009. Aferent achizițiilor de imobile realizate de societate în data de 31.12.2006, în sumă totală de x lei, din care TVA y lei, la data realizării tranzacției, pentru transferul de proprietate asupra bunurilor imobile erau aplicabile din punct de vedere al TVA măsurile simplificate, constând în taxarea inversă a acestor operațiuni.

Cea mai mare parte a imobilelor achiziționate au fost utilizate potrivit obiectului principal de activitate pentru care societatea a fost autorizată, respectiv, "Închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate". Pentru bunurile utilizate potrivit obiectului de activitate, societatea și-a exprimat opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141, alin.(2), lit.e) Cod fiscal. O parte din bunurile imobile achiziționate nu au putut fi utilizate, fie ca urmare a inexistenței unei cereri, în cazul terenurilor arabile, fie ca urmare a inexistenței unui Plan Urbanistic Zonal în cazul terenurilor construibile.

Organele de inspecție fiscală au considerat că aferent achizițiilor de bunuri imobile de natura clădirilor și terenurilor care nu au fost utilizate până la data inspecției fiscale nu se cunoaște destinația acestor bunuri și pe cale de consecință se impune ajustarea TVA cu suma de x, reprezentând TVA dedusă pentru achizițiile acestor bunuri neutilizate.

Societatea susține în continuare că la data de 26.06.2009 a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Notificări prin care își exprima opțiunea de taxare a acestor imobile și de care acestea nu au ținut cont.

Urmare acestui fapt, societatea precizează că în data de 29 iunie 2009 a depus aceste notificări la DGFP cu adresă.

Referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, societatea invocă prevederile art.105, alin.(9) din Codul de procedură fiscală, pct.102.7 al H.G. nr.1050/2004 și OMFP nr.1939/28.12.2004 precum și cap.V al Ordinului ANAF nr.357/2007 și susține că, prin emiterea acestui act administrativ, organele de inspecție fiscală se plasează în viitor și se substituie conducerii societății în privința deciziilor financiar-contabile sau fiscale pe care urmează să le ia.

Referitor la Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, societatea precizează că:

Organele de inspecție fiscală au invocat în susținerea concluziilor formulate nerespectarea prevederilor art.145 alin.(2) și alin.(4) din Codul fiscal însă operațiunile derulate sunt taxabile, iar în privința imobilelor și terenurilor neutilizate încă se vor înregistra operațiuni taxabile, de asemenea.

În susținerea contestației societatea invocă prevederile art.161 (2) din Codul fiscal și face referire la Circulara ce constituie anexa nr.5 la dosarul cauzei.

În baza acestor prevederi societatea susține că ajustarea se realizează dacă bunurile imobile sunt utilizate, la sau după data aderării, pentru operațiunile scutite, reglementate prin art.141, alin(2), lit.e) și f).

Societatea consideră că măsura dispusă de organele fiscale privind ajustarea taxei în situația în care nu a utilizat aceste imobile este abuzivă, întrucât până la realizarea unor venituri din utilizarea bunurilor nu se poate pune în discuție TVA dedusă inițial.

Totodată, societatea precizează că în mod greșit organele de inspecție fiscală au invocat nerespectarea prevederilor art.145 alin.(4), art.127 alin.(1) și (2) coroborate cu art.141 alin.(2) lit.e), art.141 alin.(3) și art.153 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, aceste prevederi neavând nici o legătură cu starea de fapt juridică, operațională și fiscală a societății, căci operațiunile pentru care s-a exercitat dreptul de deducere nu s-au realizat în perioada anterioară înregistrării în scopuri de TVA, ci dimpotrivă, ulterior înregistrării.

Dispozițiile art.161 alin.(2) și precizările transmise DGFP prin Circulara sunt clare în privința condițiilor de ajustare, în sensul că:

a) atât art.161 alin.(2) din Codul fiscal cât și alin.(4) al circularei menționate anterior precizează ca moment al exprimării opțiunii de taxare orice moment “de la sau după data aderării”;

b) ajustarea intevine dacă bunurile imobile sunt utilizate la sau după data aderării în cadrul unor operațiuni scutite.

Organele de inspecție fiscală au dispus măsura ajustării TVA începând cu luna decembrie 2006, deși prevederile art.161 din Codul fiscal au intrat în vigoare începând cu data de 01.01.2007.

Societatea susține că masura organelor de inspecție fiscală de ajustarea TVA pentru o parte a bunurilor achiziționate în data de 31.12.2006 și care nu au fost utilizate, pe considerentul că vor fi utilizate pentru operațiuni netaxabile, este incorectă.

Societatea precizează că dacă aceste imobile nu au generat venituri în perioada verificată nu poate conduce la ideea că ele vor fi utilizate pentru operațiuni scutite, iar utilizarea acestora ține de condițiile de piață, respectiv de cererea existentă pe piață pentru închirierea, respectiv arendarea acestor imobile. Imobilele în cauză se referă la terenuri agricole sau terenuri construibile, iar în cazul acestora din urmă, dacă în discuție ar fi fost o livrare și nu o închiriere, operațiunea era taxabilă potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) pct.1.

În condițiile actuale de piață, societatea precizează că este posibil să se decidă pentru vânzarea acestor terenuri, în majoritate construibile, iar în acest caz operațiunea va fi taxabilă din punct de vedere al TVA, fără posibilitatea exprimării unei opțiuni de netaxare.

În acest context, susține societatea, legiuitorul și ulterior M.F.P. prin Circulara a precizat referitor la manifestarea opțiunii de taxare două momente posibile:

- 1) la data aderării;
- 2) după data aderării;

confirmând astfel faptul că doar la data realizării operațiunilor, contribuabilii au obligația exprimării opțiunii prevăzute la alin.(3) a art.141 Cod fiscal.

Mai mult, societatea subliniază că pct.38(3) din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, precizează că depunerea cu întârziere a notificării nu anulează dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare.

Deși societatea nu a utilizat încă aceste imobile de natura terenurilor nici pentru operațiuni scutite, nici pentru operațiuni taxabile, și deci, consideră ea, nu avea nici o obligație legală de a-si exprima opțiunea de taxare, prevăzută la alin.(3) a art.141 Cod fiscal, în timpul inspecției fiscale, respectiv în data de 26.06.2009, a depus notificările de taxare înregistrate la AFP.

Aceste notificări au fost prezentate de societate la aceeași data, dar și în data de 29.06.2009 organelor de inspecție fiscală, fără ca acestea să le ia în considerare în vederea stabilirii:

1 – stării de fapt fiscale așa cum este prevăzut la art.6 din Codul de procedură fiscală și la pct.6.1 al HG nr.1050/2004;

2 – destinației achiziției așa cum este prevăzut la art.145, alin.(2) din Codul fiscal.

Societatea susține că demersul ei a fost generat de faptul că deși așa cum rezultă din Registrul unic de control, în data de 26.06.2009 organele de inspecție fiscală i-au comunicat că vor reveni în data de 29.06.2009 pentru finalizarea controlului sau pentru suspendarea acestuia până la obținerea unui punct de vedere din partea MFP referitor la tratamentul fiscal aplicabil TVA pentru imobilele achiziționate anterior aderării la UE și care nu au fost încă utilizate pentru activități economice, nu s-au mai prezentat la sediul societății în vederea finalizării inspecției fiscale. Astfel, susține societatea, câmpurile obligatorii referitoare la data finalizării inspecției fiscale și actul de control încheiat sau cele referitoare la suspendarea inspecției fiscale nu au fost completate, pentru că inspecția fiscală, în fapt nu s-a încheiat în data de 26.06.2009.

Cu toate acestea, organele de inspecție fiscală au emis Raportul de inspecție fiscală, Decizia de impunere, Dispoziția de măsuri, Decizia de instituire a măsurilor asiguratorii, înregistrată la AFP.

Societatea menționează în continuare că din conținutul notei explicative dată de împuternicitul reprezentantului societății reiese că nu se cunoaște destinația acestor active și că la data finalizării inspecției fiscale sau la data emiterii Deciziei de impunere, organele de inspecție fiscală nu aveau cunoștință despre existența notificărilor depuse în data de 29.06.2009.

În mod paradoxal însă, consideră societatea, prin Decizia de instituire a măsurilor asiguratorii, aprobată de șeful serviciului Inspecție fiscală, în data de 29.06.2009, se face referire la adresa comunicată probabil intern, prin care s-au depus la DGFP notificările prin care societatea își exprimă opțiunea de taxare.

Astfel, societatea concluzionează că organele de inspecție fiscală au avut cunoștință despre existența notificărilor prin care, chiar dacă societatea nu utilizează bunurile, a înțeles să își exprime opțiunea de taxare pentru viitor, anterior emiterii Deciziei de impunere.

Modalitatea în care organele de inspecție fiscală au înțeles să stabilească starea de fapt fiscală, societatea o consideră eronată și de neînțeles pentru faptul că, în cuprinsul Deciziei de impunere, pct.2.2.2 Motive de fapt, organele de inspecție fiscală invocă prevederile art.147 alin.(5) Cod fiscal.

Mai mult, art.147, alin.(5) din Codul fiscal se referă la o eventuală nesiguranță și când nu se cunoaște destinația bunurilor, de a evidenția distinct achizițiile de bunuri aflate în această situație în Jurnalul de cumpărări. Societatea precizează astfel că textul de lege nu se referă la faptul că bunurile sunt utilizate sau nu, ci doar la situația în care nu se știe cum vor fi utilizate.

În fapt, societatea precizează că împuternicitul reprezentantului legal al societății nu a făcut nici o mențiune în privința exprimării opțiunii de taxare a operațiunilor, căci prezentase notificările depuse la AFP în aceeași zi și doar la finele inspecției, ulterior formulării răspunsului i s-a comunicat faptul că organele de inspecție fiscală refuză să ia în considerare aceste documente.

În baza motivelor formulate anterior, societatea consideră că stabilirea în sarcina sa a măsurii ajustării TVA, pentru suma de x lei aferentă unei baze de impozitare în sumă de y lei este nelegală și abuzivă.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă de x lei, societatea precizează că acestea nu se datorează întrucât nu se datorează principalul.

Referitor la respectarea prevederilor Codului de procedură fiscală societatea consideră că inspecția fiscală nu s-a desfășurat conform prevederilor legale.

Societatea susține că Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu îndeplinește condițiile de formă și de fond ale OMFP nr.1939/2004 iar în ceea ce privește modul de completare a

Registrului unic de control, organele de inspecție fiscală nu au completat în întregime rubricile acestui document cu regim special, astfel:

- Perioada controlului – este menționată doar data de începere a controlului, respectiv 12.06.2009, nu și data de încheiere a acestuia;
- Perioada controlată – la această rubrică, perioada controlată se referă doar la luna aprilie 2009 și nu la perioada decembrie 2006 – aprilie 2009, cum se precizează în RIF și în Decizia de impunere;
- Reprezentantul contribuabilului – societatea susține că a fost reprezentată de domnul x și nu de domnul y;
- Actul de control – nu există nici o mențiune privind numărul de înregistrare și data la care acesta a fost înregistrat sau emis;
- Conform Ordinului ANAF nr.1181/2007, la Cap.V – Discuția finală cu contribuabilul, dl. x, în calitate de împuternicit, a declarat că nu este de acord cu rezultatul inspecției fiscale, dar nu a fost menționat conținutul acestor obiecțiuni;
- Același cap.V stipulează obligativitatea prezentării unor concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului, prevedere nerespectată de organele de inspecție fiscală.

II. Prin raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice – Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale este 29.11.2006 – 30.04.2009.

Din verificarea respectării prevederilor art.145, alin.(2) și (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare, cu privire la deducerea TVA pentru bunuri și servicii achiziționate și utilizate în folosul operațiunilor prevăzute de aceste reglementări legale s-au constatat următoarele:

O pondere însemnată din TVA deductibilă provine din facturile x, y, z, n, TVA care este aferentă achizițiilor de bunuri imobile, clădiri și terenuri, precum și alte mijloace fixe.

Pentru aceste bunuri mobile achiziționate societatea și-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA la data achiziției în baza facturilor de mai sus pe care le-a înregistrat în jurnalul de cumpărări aferent lunii decembrie 2006. Valoarea totală a acestor facturi este în sumă totală de x lei iar taxa aferentă dedusă înregistrată de societate în jurnalul de cumpărări, balanța de

verificare aferentă lunii decembrie 2006 și raportată la organul fiscal prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2006 este în sumă totală de y lei.

Din verificarea modului de respectare a prevederilor art.145 alin.(2) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu privire la deducerea de TVA în sumă de x lei, în luna decembrie 2006, respectiv dacă se poate face dovada că achizițiile pentru care s-a dedus TVA sunt destinate în totalitate realizării operațiunilor prevăzute de aceste reglementări legale, s-au constatat următoarele:

În anul 2006, obiectul principal de activitate declarat de societate era "Închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate".

Atât în anul 2006 cât și în perioada 2007 până în prezent, societatea a desfășurat exclusiv operațiuni conform obiectului principal declarat, respectiv operațiuni de închiriere.

Din verificarea efectuată s-a constatat că din totalul bunurilor imobile achiziționate în perioada 29.11.2006 – 30.04.2009 și pentru care s-a dedus TVA în sumă de x lei, doar o parte dintre acestea au fost utilizate pentru realizarea operațiunilor taxabile prin opțiune, la închirieri, iar achizițiile efectuate la data de 31.12.2006 și la data de 28.09.2007 pentru care s-a dedus TVA în sumă de y lei, nu au fost utilizate pentru operațiunile prevăzute la art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv aceste bunuri nu au fost utilizate deloc.

Organele de inspecție fiscală precizează că în situația în care societatea nu cunoștea dacă achizițiile de bunuri imobile vor fi utilizate pentru operațiuni scutite cu drept de deducere sau fără drept de deducere, societatea avea obligația să aplice prevederile art.147 alin.(5) din Codul fiscal.

Urmare a verificării efectuate organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru achizițiile în baza cărora s-a dedus TVA în sumă de y lei, societatea nu a angajat costuri și nici nu a făcut nici un demers, respectiv să efectueze investiții pregătitoare pentru bunurile imobile, terenuri extravilane și intravilane, necesare inițierii acestei activități economice, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2), art.45 alin.(1), art.127 alin.(2) și art.161 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații împuternicitului societății, respectiv domnului x, cu privire la faptul dacă bunurile imobile din anexa nr.1, atașată la nota explicativă, au fost utilizate pentru operațiunile prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare și totodată s-au solicitat explicații cu privire la faptul că în situația în care nu a optat pentru taxare, în ce scop economic au fost achiziționate aceste bunuri imobile.

Împuternicitul societății a precizat că "până la data încheierii controlului nu am optat pentru taxarea operațiunilor întrucât aceste active au aparținut unei alte firme din concern, respectiv Y al cărui obiect de activitate a rămas numai producția de încălțăminte iar activitatea de imobiliare trebuia

atribuită unei firme noi care să aibă ca obiect de activitate doar gestionarea imobilelor”.

Întrucât, până la data controlului, societatea nu a dat nici o destinație bunurilor imobile pentru care s-a dedus TVA în sumă de x lei, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili cu certitudine dacă societatea în viitor va închiria imobilele respective în regim de scutire sau în regim de taxare, sau dacă le va da altă destinație fapt pentru care au procedat la ajustarea TVA aferentă imobilelor înscrise în anexa nr.19 conform pct.83(1) din HG 44/2004 cu modificările ulterioare.

Prin urmare, a fost recalculată TVA de plată sau de recuperat, după caz, în perioada decembrie 2006 – aprilie 2009, rezultând la finele lunii aprilie 2009 o TVA de plată în urma recalculării în sumă totală de y lei.

Totodată, ca urmare a recalculării TVA au fost calculate majorări de întârziere pentru perioada 25.01.2007-27.06.2009, rezultând în urma recalculării TVA majorări de întârziere în sumă de x lei, calculate până la data de 29.06.2009.

Organele de inspecție fiscală precizează că ulterior, societatea poate ajusta taxa pe valoarea adăugată în favoarea sa, dacă va utiliza bunurile imobile pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art.145 alin.(2) din Codul fiscal dar ținând cont de perioada de ajustare prevăzută la Titlul VI art.161 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și pct.83 alin.(1) din HG 44/2004 cu modificările ulterioare.

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

1. Referitor la TVA în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de imobile și au procedat la ajustarea TVA în condițiile în care societatea a depus în timpul inspecției fiscale Notificări privind opțiunea de taxare a operațiunilor care au ca obiect imobilele achiziționate, care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au încheiat la data de 26.06.2009, Raportul de inspecție fiscală înregistrat și la data de 30.06.2009, Decizia de impunere.

Societatea precizează în contestația formulată că în timpul inspecției fiscale, respectiv în data de 26.06.2009, a depus notificările de

taxare înregistrate la AFP, notificări ce au fost depuse cu adresa de înaintare și la DGFP, Activitatea de control fiscal.

Organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare notificările depuse în timpul inspecției fiscale și au procedat la ajustarea TVA aferentă imobilelor înscrise în anexa nr.19 conform pct.83(1) din HG 44/2004 cu modificările ulterioare, rezultând o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de **x lei**, din considerentul că, până la data controlului, societatea nu a dat nici o destinație bunurilor imobile pentru care s-a dedus TVA în sumă de y lei, și nu au putut stabili cu certitudine dacă societatea în viitor va închiria imobilele respective în regim de scutire sau în regim de taxare, sau dacă le va da altă destinație.

În drept, se aplică prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Organul fiscal este îndreptățit 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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Având în vedere prevederea legală mai sus menționată, se reține că pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor organul de inspecție fiscală trebuie să examineze toate documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale.

Se reține că Raportul de inspecție fiscală a fost încheiat la data de 26.06.2009 și înregistrat 29.06.2009 iar Decizia de impunere a fost încheiată la data de 30.06.2009.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că societatea a depus notificările de taxare la data de 26.06.2009, acestea fiind înregistrate la AFP, notificări ce au fost depuse cu adresa de înaintare și la DGFP, Activitatea de control fiscal.

Prin urmare, se reține astfel că notificările înregistrate la AFP la data de 26.06.2009 și la DGFP, Activitatea de control fiscal la data de 29.06.2009 au fost depuse în timpul inspecției fiscale și înainte de emiterea Deciziei de impunere din 30.06.2009.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA, care printr-o adresa precizează că în opinia Direcției generale legislație și proceduri fiscale din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală *„încheierea/finalizarea inspecției are loc odată cu*

derularea ultimelor activități în care contribuabilul și inspectorul se reunesc pentru a discuta/dezbate constatările inspecției. Din acest punct de vedere, decizia de impunere apare ca fiind actul administrativ fiscal în baza căruia organul fiscal poate pretinde contribuabilului executarea obligațiilor stabilite în sarcina acestuia ca urmare a inspecției, sub condiția ca acest act să fie comunicat contribuabilului.”

Din analiza notificărilor de taxare anexate la dosarul cauzei se reține că data de la care societatea optează pentru taxare este 01.01.2007, iar aceste notificări se referă la următoarele imobile : teren arabil intravilan, teren arabil, garaj, abator, teren curți construcții extravilan.

Din analiza anexei nr.19 aflată la dosarul cauzei referitoare la Situația privind bunurile de capital din patrimoniul X, situație care cuprinde imobilele achiziționate pentru care s-a dedus TVA în sumă de x lei și pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA se reține că imobilele cuprinse în această anexă se regăsesc în notificările de taxare înregistrate la AFP.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei nu rezultă motivul pentru care organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de aceste notificări.

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare, precum și faptul că nu rezultă motivul pentru care organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de documentele depuse de societate în timpul controlului, respectiv de notificările de taxare, în cauză se va face aplicarea, art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”.

coroborat cu pct.12.7 din Ordinul 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează :

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

urmând să se desființeze decizia de impunere contestată, referitoare la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **x lei**, iar organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să aibă în vedere și să se pronunțe asupra notificărilor depuse de societate, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit.

La reanalizarea stării de fapt fiscale vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale contestatoarei.

Totodată, la reverificare, organele de inspecție fiscală vor ține cont și de prevederile art.145 alin.(4) și art. 147¹ alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și vor avea în vedere și faptul că ajustarea TVA reprezintă o regularizare la schimbarea destinației unui bun pentru care s-a acordat inițial dreptul de deducere. La cumpărarea imobilelor s-a dedus TVA, astfel că, în cazul de față se pune problema dacă societatea îndeplinește sau nu condițiile de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor imobile achiziționate.

2. În ceea ce privește suma de x lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la punctele 1 din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere, acesta urmează să fie desființată și pentru suma de **y lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ce constituie măsură accesorie, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

3. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de obligații fiscale precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

În fapt, prin Dispoziție organele de inspecție fiscală au dispus ca, în situația în care, ulterior încheierii raportului de inspecție fiscală se impune respectarea prevederilor art.149 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările ulterioare, societatea va proceda la ajustarea TVA aferentă imobilului achiziționat din x, imobil la achiziționarea căruia societatea a dedus

TVA în sumă de x lei și pe care ulterior l-a închiriat în regim de taxare. Organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că, dacă ulterior încheierii raportului de inspecție fiscală se va schimba destinația de utilizare a acestuia, societatea va avea în vedere prevederile art.149 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările ulterioare.

În drept, potrivit art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este competentă să soluționeze **“Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală [...]”**

Ordinul ministrului finantelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 Instructiunile de completare a formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, prevede:

“1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini masurile stabilite. Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului.”

Întrucât măsurile dispuse în sarcina X prin Dispozitie nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Direcția generală de soluționare a contestațiilor neavând competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, potrivit art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, care precizează:

“Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente.”

coroborat cu punctul 5.2 din Ordinul nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul

de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Direcției generale a finanțelor publice, Activitatea de control financiar fiscal în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

4. Referitor la solicitarea contestatoarei privind suspendarea executării actului administrativ fiscal, în speță Decizia de impunere, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența materială de a se investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care cererea de suspendare a executării actului administrativ fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin contestația formulată, X a solicitat suspendarea executării Deciziei de impunere în temeiul art.215 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

În drept, sunt incidente prevederile art.215 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel cum a fost modificată de Ordonanța Guvernului nr.35/2006, potrivit căroră:

“(1) Introducerea contestației pe calea administrativa de atac nu suspenda executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanta competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cautiune de pâna la 20% din cuantumul sumei contestate[...].”

Potrivit art.14 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, se precizează:

“(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, o data cu sesizarea, în condițiile art.7, a autorității publice care a emis actul, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ până la pronunțarea instanței de fond.

(2) Instanta va rezolva cererea de suspendare, de urgență, cu citarea partilor.”

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea societății contestatoare de suspendare a executării Deciziei de impunere emisă de Direcția generală a finanțelor publice intră sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate investi cu soluționarea cererii formulată de X, neavând competență materială, aceasta revenind instanței judecătorești.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.14 din Legea nr.554/2004, art.209, art.215 și art.216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Desființarea Deciziei de impunere pentru:

- taxa pe valoarea adăugată;
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Transmiterea contestației formulată de X împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, Direcției generale a finanțelor publice - Activitatea de control fiscal spre competență soluționare.

3. În ceea ce privește cererea de suspendare a executării Deciziei de impunere formulată de X, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competență materială de soluționare, aceasta revenind instanței judecătorești.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la data comunicării.