

DECIZIA nr 661/2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC x SRL, CIF x,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de AS5FP, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS5FP sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, comunicata in data de **20.04.2016**, emisa de AS5FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S5 x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar de plata in suma de **x lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270, art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Actele administrativ fiscale atacate sunt nelegale:

a - prin lipsa audierii efective a societatii:

Contrar dispozitiilor art. 130 alin 5 si art. 109 alin 2 din Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala nu au procedat efectiv la analizarea punctului de vedere exprimat de catre societate, indeplinind formal obligatia imperativa prevazuta de lege, aspect care atrage nulitatea actelor administrativ fiscale contestate.

b - prin raportare la incalcarea principiului legalitatii:

Potrivit acestui principiu, atunci cand legea nu prevede o obligatie in sarcina contribuabilului, aceasta nu poate fi impusa de la sine putere de catre un organ fiscal.

In conditiile in care in temeiul OUG nr. 24/2012, in patrimoniul societatii s-a nascut dreptul de a nu mai efectua ajustarile de taxa corespunzatoare scoaterii din evidenta pentru bunurile/ serviciile achizitionate pana la data de 30.09.2011, motiv pentru care, in baza principiului legalitatii, acest drept se impune sa fie respectat de catre organele de inspectie fiscala.

c - prin raportare la incalcarea principiului aplicarii unitare a legislatiei fiscale:

Este contrar principiului aplicarii unitare a legislatiei fiscale, ca la o distanta de 4 ani, organele de inspectie fiscala sa nu mai recunoasca exceptia de la obligatia de a efectua ajustarile de TVA ca efect al deregistrarii persoanei impozabile reglementata de

OUG nr. 24/2012, in conditiile in care au existat informari publice ale autoritatilor din structura ANAF cu privire la aplicabilitatea OUG nr. 24/2012, prin recunoasterea exceptiei respective.

d - prin raportare la incalcarea art. 46 din Codul de procedura fiscala, respectiv nemotivarea actelor administrativ - fiscale:

In decizia de impunere contestata organul de control nu a facut nicio referire la circumstantele pentru care echipa de control nu avut in vedere elementul esential pentru care societatea nu a facut ajustarea TVA ca efect al deregistrarii - OUG nr. 24/2012, omisiune care reprezinta o incalcare a prevederilor art. 46 alin 2 lit e din Codul de procedura fiscala.

2. Ajustarea TVA este nelegala prin raportarea la dispozitiile legale prevazute de OUG nr. 24/2012:

Potrivit dispozitiilor art. 152 alin 7 din Codul fiscal, persoanele impozabile au obligatia ca, in ultimul decont de TVA depus, sa evidentieze valoarea rezultata urmare efectuarii tuturor ajustarilor de taxa. Cu toate acestea, societatea a fost exceptata de la aceasta obligatie, conform dispozitiilor OUG nr. 24/2012.

Exceptia a fost valabila doar pentru anul 2012, daca au fost indeplinite cumulativ o serie de conditii:

- solicitarea scoaterii din evidenta persoanelor inregistrate in scopuri de TVA sa fie realizata in cursul anului 2012, intre 1 - 10 ale lunii urmatoare perioadei de raportare;
- persoana impozabila sa nu fi depasit plafonul de scutire de 119.000 lei (35.000 euro) in anul 2011 si plafonul de 220.000 lei (65.000 euro) la data solicitarii deregistrarii;
- bunurile /serviciile sa fi fost achizitionate inainte de 30.09.2011.

Societatea a indeplinit toate conditiile de mai sus, respectiv:

- a solicitat in cursul anului 2012 scoaterea din evidenta persoanelor inregistrate in scopuri de TVA, fiind emisa in acest sens Decizia nr. x privind anularea inregistrarii in scopuri de TVA in vederea aplicarii regimului de scutire prevazut de art. 152 si devenind neplatitoare de TVA incepand cu data de 21.12.2012;
- in temeiul dispozitiilor OUG nr. 24/2012, societatea nu a mai efectuat ajustarile terenurilor achizitionate in baza actelor de adjudecare incheiate in data de 03.05.2011, inregistrate in evidenta contabila a acesteia in baza facturilor fiscale de executare silita nr. x.

Dreptul societatii de a nu face ajustare TVA urmare deregistrarii este un drept castigat si s-a nascut ope legis, prin respectarea dispozitiilor art 13 din Vechiul Cod de procedura fiscala, fiind reglementat in cuprinsul OUG nr. 24/2012.

Actele administrativ-fiscale contestate incalca dreptul de proprietate al societatii, cata vreme suma de bani stabilita suplimentar de plata prin decizia de impunere reprezinta un bun al societatii in sensul art. 1 din Protocolul nr. 1 la Conventia pentru apararea drepturilor si liberatilor fundamentale ale omului, ratificata prin Legea nr. 30/18.05.1994.

Prevederile legale pe care societatea s-a bazat sunt suficient de clare si precise, astfel incat aplicarea acestora sa poata fi pusa in discutie. Orice alta interpretare ar fi contrara unor principii fundamentale pentru legislatia comunitara, precum principiul

securitatii juridice si al protectiei asteptarilor legitime. Or, conform jurisprudentei CEJ, autoritatile nationale sunt obligate sa respecte aceste principii.

Invocarea in speta de catre autoritatile fiscale a jurisprudentei CEJ este nelegala.

In concluzie, societatea solicita anulara in parte a deciziei de impunere atacata, cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de **x lei**.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S5 x, AS5FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar de plata in suma de **x lei**.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Cauza supusă soluționării este dacă societatea avea obligația ajustării dreptului de deducere a TVA aferentă unui bun de capital, în condițiile în care organele de inspecție 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 inspecție fiscală nr. F-S5 x în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. F-S5 x societatea **x SRL** a fost înregistrată ca plătitor de TVA începând cu data de 04.10.2010 și scoasă din evidență începând cu data de 21.12.2012, urmare depunerii de către societate a declarației 096 și emiterii de către organul fiscal a deciziei nr. x privind anulara înregistrării în scopuri de TVA, în vederea aplicării regimului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.

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

Societatea a achiziționat doua terenuri in Bucuresti, iar societatea și-a dedus TVA conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal:

- in luna martie 2011, un teren intravilan situat în București în suprafață de x mp în baza facturii de executare silită nr. x emisă de executorul x, în numele debitorului x SRL; factura a fost emisă cu TVA în sumă de x lei;

- in luna iunie 2011, un teren intravilan situat în București în suprafață de x mp în baza facturii de executare silită nr.x emisă de executorul x, în numele debitorului x SRL; factura a fost emisă cu TVA în sumă de x lei.

Societatea a mai fost verificată din punct de vedere al TVA pentru perioada 04.10.2010-30.06.2011 pentru soluționarea DNOR nr. x în sumă de x lei si DNOR nr. x in suma de x lei, cu control anticipat, fiind încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-S5 x, în baza căruia a fost emisă decizia de nemodificare nr. F-S5 x În perioada verificată 04.10.2010 - 30.06.2011, TVA solicitat la rambursare a provenit din achiziția terenurilor de mai sus, conform facturii nr. x.

Urmare inspecției fiscale curente pentru perioada 01.07.2011 – 31.12.2015 organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA în sumă de x lei, astfel:

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

b) - suma de x lei TVA, având în vedere că societatea nu a prezentat dovezi pentru a justifica intenția de a realiza operațiuni taxabile 01.07.2011-31.12.2015, cu reținerea următoarelor:

- conform raportului de inspecție fiscală precedent, societatea și-a dovedit intenția de a realiza operațiuni taxabile din vânzarea bunului imobil;

- începând cu data de 21.12.2012, societatea a solicitat scoaterea din evidență ca plătitor de TVA conform art. 153 alin. (9) lit. g) din Codul fiscal, optând astfel pentru aplicarea regimului de scutire;

- în perioada 01.07.2011-31.12.2015, societatea nu a efectuat achiziții în scopul efectuării de operațiuni taxabile, respectiv bunurile imobile (terenurile) nu au fost amenajate în scopul desfășurării activității economice.

Deoarece societatea nu a efectuat ajustarea TVA dedusă inițial pentru bunurile imobile – cele doua terenuri – conform art. 149 alin. (4) lit. a) și art. 149 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală, invocând jurisprudența europeană referitoare la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor în raport de utilizarea acestora, au procedat la ajustarea după cum urmează:

- perioada de ajustare pentru bunurile imobile este de 20 de ani, cu începere de la 1 ianuarie 2011 și până în anul 2030 inclusiv;

- ajustarea trebuie să se efectueze pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, respectiv anul 2012, dată la care societatea a solicitat scoaterea din evidență ca plătitor de TVA și până în anul 2030, inclusiv, respectiv pentru 19/20 din taxa dedusă inițial;

- pentru anul 2011 societatea nu avea obligația ajustării TVA-ului dedus inițial, respectiv pentru suma de $a \times \frac{1}{20} = b$ lei;

- societatea trebuia să ajusteze în favoarea statului suma de $a \times \frac{19}{20} = x$ lei.

Cu prilejul discuției finale societatea x SRL și-a exprimat în scris punctul de vedere înregistrat sub nr. x, față de care organele de inspecție fiscală concluzionează că societatea susține, fără a anexa vreun document, că au existat demersuri privind vânzarea proprietăților, "fără a exista nicio finalitate" și că societatea nu a prezentat alte informații sau documente decât cele prezentate și consemnate în raportul de inspecție fiscală. Ca urmare, organele de inspecție fiscală își mențin punctul de vedere cu privire la ajustarea TVA aferentă terenurilor deținute, iar cât privește exercitarea rolului activ legiferat de art. 7 din Codul de procedură fiscală sunt reiterate prevederile art. 305 alin. (7) din Noul Cod fiscal privind ajustarea TVA aferentă bunurilor de capital.

Prin contestația formulată societatea x SRL invocă, în esență, lipsa motivării actelor atacate în raport de exceptarea societății de la obligația ajustării TVA pentru teren, aplicabilă acesteia în temeiul dispozițiilor O.U.G. nr. 24/2012, ignorate de organele de inspecție fiscală.

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 chiar din 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, așadar, 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-și 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 întregă. 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 întregă, 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 ordonanței 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 speță, din constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală nr. F-S5 x reiese că societatea x SRL a fost înregistrată în scop de TVA începând cu data de 04.10.2010, și-a dedus TVA aferentă achiziției a doua terenuri intravilane în baza facturii de executare silită nr. x, a beneficiat de rambursarea TVA solicitată prin deconturile de taxă ce au inclus și lunile martie, respectiv iunie 2011, când societatea și-a dedus taxa aferentă achiziției terenurilor și a solicitat scoaterea din evidența persoanelor impozabile

înregistrate în scop de TVA pentru aplicarea regimului special de scutire, obținând această deregistrare începând cu data de 21.12.2012.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu a prezentat dovezi pentru a justifica intenția de a realiza operațiuni taxabile, că în perioada 01.07.2011-31.12.2015 societatea nu a efectuat achiziții în scopul efectuării de operațiuni taxabile, că pentru anul 2011 societatea nu avea obligația ajustării TVA-ului dedus inițial pentru teren (1/20) și că societatea trebuia să efectueze ajustarea din anul 2012 (19/20), la data la care societatea a solicitat scoaterea din evidență ca plătitor de TVA.

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

"Art. 113. - (1) **Inspecția fiscală** reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, **verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente**, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, **organul de inspecție fiscală procedează la:**

[...] c) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;**

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

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

g) solicitarea de explicații 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 inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor; [...] ”.

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

"Art. 131. - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care *se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) **Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate**, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) *La raportul de inspecție 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 fața locului și alte asemenea acte*”.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 124 alin. (2) din același act normativ "Contribuabilul/plătitorul **are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale**. Acesta este obligat să dea informații, **să prezinte la locul de desfășurare a inspecției 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 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/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 diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit 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 inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție 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**.

Față de dispozițiile legale ce guvernează inspecția fiscală, organul de soluționare a contestației reține că **tratamentul fiscal aplicat speței de organele de inspecție 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 chiar din 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 obligația 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 de 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 inspecție fiscală din raport în sensul 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".

De altfel, la pg. 12/17 din raport organele de inspecție fiscală își "justifică" constatările cu motivații fiscale și jurisprudență europeană legată de "deductibilitatea

TVA aferentă achizițiilor în raport de utilizarea acestora pentru operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere”, deci legată tot de exercitarea inițială a dreptului de deducere.

Totodată, deși în cuprinsul actelor atacate organele de inspecție fiscală se referă la nejustificarea ”intenției/voinței” societății de a realiza operațiuni taxabile, temeiul de drept aplicat este art. 152 alin. (8) coroborat cu art. 149 din Codul fiscal care vizează realizarea de operațiuni 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 achizițiilor pe baza intenției, dovedite sau nu, de a aloca achizițiile unor operațiuni taxabile viitoare.

De asemenea, din constatări reiese și faptul că organele de inspecție 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 evidență ca plătitor de TVA**”, cu alte cuvinte au legat aplicarea ajustării TVA de momentul în care societatea a optat pentru scoaterea din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scop de TVA în vederea aplicării regimului special de scutire prevăzut de art. 152 din Codul fiscal.

În referatul cu propuneri de soluționare nr. x, organele de inspecție fiscală susțin că desi societatea a întreprins demersuri privind vanzarea proprietatilor, nu a existat nicio finalitate și că nu au luat în considerare O.U.G. nr. 24/2012, întrucât ”*societatea nu a prezentat probe indubitabile prin care sa demonstreze intentia/vointa de a realiza activitati economice, iar in perioada in care aplica regimul de scutire realizeaza operatiuni care nu dau drept de deducere*”.

Cu alte cuvinte, susțin inaplicabilitatea O.U.G. nr. 24/2012, pe motiv că societatea nu și-a demonstrat dreptul de deducere inițial, dar au aplicat mecanismul ajustării pentru dreptul de deducere inițial, considerând că doar 19/20 din deducerea inițială trebuie ajustată în favoarea statului, iar restul de 1/20 dedus inițial rămânând păstrat în favoarea societății.

Totodată, organele de inspecție fiscală fac referire la expunerea de motive a legiuitorului delegat pentru emiterea O.U.G. nr. 24/2012, făcând abstracție de faptul că ordonanța cuprinde dispoziții tranzitorii aplicabile doar în anul 2012, care s-au adresat și persoanelor impozabile deja înregistrate în scopuri de TVA, care își exercitaseră dreptul de deducere la momentul achizițiilor de bunuri și servicii în raport cu intenția alocării lor pentru operațiuni cu drept de deducere și care au optat, urmare modificărilor legislative aduse prin ordonanța de urgență, la scoaterea din evidențe în vederea aplicării regimului special de scutire fără drept de deducere, dar fără obligativitatea ajustării dreptului de deducere ca efect al acestei scoateri din evidențe.

Sintetizând cele anterior prezentate, se constată că organele de inspecție 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 inspecție fiscală rezultă și din cele menționate în cuprinsul deciziei de impunere nr. F-S5 x, 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 inspecție 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 inspecție 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 diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-S5 x, va fi desființată pentru TVA în sumă de x 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 terenurile achiziționate 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 diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x pentru TVA în sumă de **x 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 Curtea de Apel București.