

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR

DECIZIA nr.____/____2007
privind solutionarea contestatiei depusa de
X

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice, prin adresa nr.X, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor sub **nr. X**, asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L.**, impotriva Deciziei de impunere nr.X emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de X de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de control fiscal.

Contestatia are ca obiect suma totala de **X lei** reprezentand:

- **X lei** – taxa pe valoarea adaugata de plata;
- **X lei** – majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

ca urmare a stabilirii unui TVA suplimentar in suma de **X lei** si a respingerii la rambursare a sumei de **X lei**.

Totodata, societatea solicita suspendarea oricarei proceduri de punere in aplicare a actelor contestate.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata, in raport de data la care a fost comunicata Decizia de impunere nr.X, respectiv X, asa cum rezulta din semnatura si stampila societatii aplicate pe decizia de impunere si data depunerii contestatiei, respectiv X, conform stampilei registraturii Directiei generale a finantelor publice.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si art.209 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. S.C. X S.R.L. contesta obligatiile stabilite in sarcina sa de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice – Activitatea de control fiscal prin decizia de impunere, precizand urmatoarele:

Societatea a depus la Administratia Finantelor Publice decontul de TVA cu sold negativ si optiune de rambursare inregistrat sub nr.X, pentru suma de X lei.

La data de X a fost comunicat raportul de inspectie fiscala inregistrat la A.F. sub nr.X impreuna cu decizia de impunere cu nr.X.

Organele de inspectie fiscala au respins cererea de rambursare a soldului negativ a TVA, formulata prin decontul de TVA nr.X, decizie pe care societatea o considera nelegala si netemeinica pentru urmatoarele motive:

Societatea considera ca neacordarea de catre organele de inspectie fiscala a dreptului de deducere pentru TVA inscrisa in facturile de chirie pentru sediul social al societatii in suma de Xlei este nelegala si netemeinica intrucat societatea a beneficiat de folosinta sediului sau social in baza unui contract de inchiriere incheiat cu S.C. X S.A., care a expirat in data de 30.11.2006. Locatorul bunurilor imobile, respectiv S.C. X S.A. a facturat contravaloarea chiriei pentru lunile iulie-noiembrie 2006 cu TVA, iar societatea contestatoare a achitat catre aceasta atat chiria cat si TVA aferenta. X SRL, in calitate de platitor al TVA-ului si-a exercitat dreptul de deducere al TVA-ului cuprins in facturile de chirie.

Societatea considera ca fiind in calitate de locatar nu este obligata prin nici o dispozitie legala sa solicite furnizorului dovada notificarii privind taxarea operatiunilor de inchiriere.

In ceea ce priveste ajustarea de catre organele de inspectie fiscala a TVA aferenta operatiunii de cumparare a terenurilor si constructiilor societatii in suma de X lei, aceasta a generat respingerea la rambursare a sumei de X lei si stabilirea ca TVA de plata a sumei de X lei, aceasta ajustare fiind considerata de societate ca nelegala si netemeinica. Societatea precizeaza ca a dobandit dreptul de proprietate asupra

terenurilor si constructiilor in cauza conform contractului de vanzare-cumparare, autentificat sub nr.X, pretul de achizitie fiind de X lei. Societatea sustine in continuare ca la data achizitiei acestor bunuri, legislatia aplicabila in domeniul TVA era constituita de Legea nr.571/2003, in forma si cu dispozitiile in vigoare de dinaintea aderarii (adica inainte de modificarea Codului Fiscal prin Legea nr.343/2006), mai exact, la data achizitiei bunurilor imobile au fost aplicabile si aplicate intocmai de catre X SRL dispozitiile privind masurile simplificate cuprinse in art.160 indice 1 din Legea nr.571/2003, in vigoare inaintea aderarii prin care se dispunea obligativitatea aplicarii masurilor simplificate in cazul vanzarii-cumpararii de imobile (terenuri si/sau constructii) intre doi contribuabili platitori de TVA.

Societatea considera ca problemele care se pun sunt urmatoarele:

1. daca obligatia cumparatorului unui imobil in regim de taxare inversa (inaintea aderarii) de a evidentia scriptic TVA colectata = TVA deductibila (autolichidare a TVA) reprezinta drept de deducere a TVA in sensul art.161 alin. 8 din Codul Fiscal, care genereaza ajustarea TVA (dupa aderare) si daca o lege valabila dupa aderare (masura ajustarii TVA potrivit art.161 alin.8 din Codul Fiscal) poate fi aplicabila unor situatii de dinaintea aderarii (retroactivitatea legii), avand in vedere principiul constitutional al neretroactivitatii legii, precum si principiul neutralitatii TVA in operatiunile intre doi platitori de TVA in special la operatiunile in regim de taxare inversa;
2. daca depunerea notificarii privind operatiunea de taxare efectuata de contribuabil dupa data efectuarii vanzarii imobilelor, dar inlauntrul termenului general si in subsidiar, intr-un termen rezonabil, fara a produce nici un prejudiciu statului, poate fi sanctionata cu o sanctiune egala cu TVA ajustata, in conditiile in care nu exista un termen explicit pentru depunerea notificarii;
3. in subsidiar, daca operatiunea de achizitie inainte de data aderarii a unui imobil format din teren construibil si constructiile edificate pe o parte din acest teren si revanzarea acestora dupa aderare genereaza obligativitatea ajustarii TVA aferenta partii din pretul total reprezentand pretul terenului construibil.

Pentru problemele de mai sus societatea vine cu urmatoarele argumente:

1. Societatea mentioneaza ca potrivit art.160 indice 1 din Codul Fiscal – aplicabil inainte de data aderarii si respectiv la data operatiunii – participantii la operatiunile de vanzare-cumparare imobile sunt obligati sa aplice masurile de simplificare. Totodata, beneficiarul este obligat sa aplice

taxarea inversa, respectiv sa nu faca plata taxei pe valoarea adaugata catre furnizor, sa inscrie din proprie initiativa mentiunea "taxare inversa" in factura fiscala si sa indeplineasca obligatiile prevazute de autolichidare a taxei. Asadar, masurile de simplificare, atat in varianta anterioara cat si in cea in vigoare de la data aderarii sunt masuri obligatorii, in baza carora in cazul vanzarii-cumpararii de imobile partile din contract nu fac plati de TVA , iar inregistrarile de TVA colectat si TVA deductibil sunt efectuate numai scriptic, neexistand obligatii de plata (colectare) si respectiv de varsare la buget a TVA aferenta acestor operatiuni.

Una din consecintele cele mai importante ale acestor dispozitii legale este faptul ca TVA inscrisa in jurnale si in Decontul de TVA nu este TVA deductibila in sensul prevazut de art.161 alin. 8) din Legea nr.571/2003, in vigoare dupa data aderarii, deoarece acesta precizeaza ca situatie permisa pentru aplicarea sa ca persoana impozabila sa fi avut dreptul de a deduce TVA aferent achizitiei si nu sa fi fost obligata sa deduca acest TVA. Societatea sustine ca deducerea TVA-ului in aceasta situatie ar fi fost in favoarea statului si ca SC X SRL nu si-a exercitat un drept de deducere ci a fost obligata sa deduca TVA aferenta achizitiei, potrivit normelor legale la data efectuarii operatiunii de cumparare.

Asadar, in cazurile in care s-au aplicat dispozitiile imperative ale fostului art.160 ind. 1 din Codul Fiscal de dinaintea aderarii TVA dedusa ca urmare a aplicarii acestor obligatii legale nu are natura TVA-ului deductibil la care face referire art.149 alin.5 lit. a) din Codul Fiscal de dupa aderare. Aceasta, deoarece, sustine societatea, TVA in sistemul de taxare inversa se aplica de catre dobanditorul bunurilor atat ca TVA colectata cat si ca TVA deductibila, rezultanta sa fiind intotdeauna zero. In aceste conditii nu se poate considera ca TVA colectata cu ocazia unei operatiuni in sistem de taxare inversa este deductibila in sensul art.161 alin. 8) valabil dupa aderare. Si aceasta, deoarece contribuabilul cumparator este obligat sa aplice masurile de autolichidare si nu are dreptul de deducere a TVA aferenta.

Societatea sustine in continuare ca deductibilitatea la care face trimitere art.161 alin. 8) nu poate fi cea rezultata din aplicarea masurilor de simplificare, deoarece aceasta este numai o operatiune pur scriptica, in care TVA dedus este intotdeauna egal cu cel colectat fara sa se efectueze nici o plata.

Mai mult, ea sustine ca art.149 alin.5 lit. a), aplicabil in contextul art. 161 alin. 8), citat de organele de inspectie fiscala, face trimitere la art.149 alin.4 lit. a) care la randul sau face trimitere la art.149 alin.1 lit. d) prin care se dispune ca "taxa deductibila aferenta bunurilor de capital

reprezinta taxa achitata sau datorata aferenta oricaror operatiuni legate de achizitia acestor bunuri”. Insa, societatea precizeaza in continuare ca nu a achitat si nu a datorat TVA pentru achizitia bunurilor imobile deoarece achizitia acestora a fost guvernata de masurile de simplificare (in vechea forma a Codului Fiscal de dinaintea aderarii). Dispozitiile art. 160 indice 1 in forma in vigoare la data semnarii contractului de achizitie a bunurilor imobile nu permiteau plata TVA de catre beneficiar, respectiv X. Asadar, societatea mentioneaza ca daca ar fi dorit sa faca acest lucru era interzis conform acestor dispozitii legale, imperative, ca beneficiarul sa efectueze plata TVA aferenta. In acestea conditii, societatea considera ca din interpretarea “per a contrario” a dispozitiilor art.149 alin.1 lit. d) din Codul fiscal actual rezulta ca daca TVA aferenta operatiunii de achizitie a bunurilor de capital nu este datorata sau achitata atunci nu este nici deductibila si in consecinta nu se aplica nici art.149 alin. 4 lit.a) si nici alin.5 lit. a), la care norma de trimitere face referinta, adica nu se aplica ajustarea.

Societatea mentioneaza ca ajustarea prevazuta de art.149 alin.5 lit.a) la care face trimitere art.161 alin.8) citat de organele de inspectie fiscala se aplica numai la TVA deductibila, ori la art.141 alin.2 lit. f) se dispune ca “sunt operatiuni fara drept de deducere”, ceea ce inseamna ca nu exista TVA deductibila in sensul acestor dispozitii speciale, si in consecinta nu se aplica ajustarea.

Astfel, sustine societatea, organele de inspectie fiscala fac numai o aplicare literala a dispozitiilor art.161 alin.8, fara sa faca si verificarea daca situatia concreta se incadreaza in tiparul si conditiile prevazute de legiuitor pentru aplicarea acestor norme.

In sinteza, opinia organelor de inspectie fiscala consta in: chiar daca a fost obligat sa aplice masuri de simplificare si de evidentiere obligatorie a TVA deductibila aferenta operatiunii de cumparare, daca nu a depus notificarea privind optiunea de taxare (prevazuta la art.141 alin.3) operatiunea nu este taxabila si pe cale de consecinta nu se aplica masurile de simplificare.

Societatea sustine ca acest lucru nu este corect intrucat:

La achizitia bunului SC X SRL nu achita TVA, fiindca normele legale obligau la masuri simplificate. Inregistreaza numai scriptic un TVA colectat si in mod automat este obligata sa inregistreze si TVA deductibila la acelasi nivel, ca masura obligatorie de autolichidare. La vanzarea aceluasi bun, desi normele legale in materie s-au modificat, totusi SC X SRL nu poate avea o situatie mai grea decat la data achizitiei, deoarece legiuitorul, in varianta actuala a lansat doua alternative pentru operatiuni de acest gen:

- Varianta I – nu se achita, nu se calculeaza, nu se datoreaza si nu se deduce TVA, deoarece potrivit art.141 lit. f) din noul Cod Fiscal operatiunea este scutita de TVA, fara drept de deducere;

- Varianta II – chiar daca s-a optat de catre contribuabil pentru regimul de taxare potrivit art.141 alin.3) din Codul Fiscal, devin incidente aceleasi norme obligatorii ale art.160 (in varianta de dupa aderare) care obliga la masuri simplificate.

Nu exista o alta alternativa cu privire la taxarea bunurilor imobile (constructii vechi) si terenuri construibile. Societatea sustine ca in oricare varianta nu se datoreaza TVA de catre cumparatorul acestora.

Astfel, societatea sustine ca daca s-ar urma logica organelor de inspectie fiscala s-ar ajunge la concluzia ca daca nu s-a depus notificarea privind optiunea de taxare se aplica ajustarea, adica TVA dedusa numai scriptic provenita dintr-o operatiune pe care legea a calificat-o imperativ taxabila ar urma sa fie platita catre bugetul de stat ca urmare a acordarii pentru acelasi bun a unei scutiri de TVA, dar fara drept de deducere. Societatea sustine in continuare ca daca nu s-ar face o aplicare cu totul partinitoare a unui text legal ambiguu s-ar reusi sa se aplice totusi spiritul legii, care acorda un drept de optiune fara nici macar sa existe un termen imperativ si fara sa se impuna o sanctiune. Societatea spune ca este absolut logic sub aspect legal ca exercitarea sau neexercitarea unui drept de catre subiectul fiscal sa nu fie pasibila de sanctiune, fapt neinteles spune ea de organele de inspectie fiscala care nu fac diferenta intre un drept (de optiune) si o obligatie (de aplicare a masurilor de simplificare). Societatea sustine in continuare ca organele de inspectie fiscala au aplicat o sanctiune dura pentru nedepunerea notificarii privind optiunea de taxare, anume ajustarea in favoarea statului. Societatea considera ca in aceasta situatie, un contribuabil ce nu a depus notificarea ori a depus-o cu intarziere (fata de un termen neclar) este obligat sa plateasca statului sume necuvenite, deoarece statul nu a avut niciodata de incasat acele sume, incalcand principiul neutralitatii fiscale a TVA. Astfel, aceasta ajustare ar fi aplicabila in cazul in care contribuabilul ar avea un castig care ar justifica taxarea pe valoarea adaugata, sau daca statul ar fi spoliat cu vreo suma, insa in acest caz aplicarea masurilor de autolichidare la operatiunea de achizitie nu au implicat plati de TVA, inregistrarea colectarii acestuia a fost scriptica, nefiind prejudiciata nici o persoana si nici statul.

Taxa nu s-a incasat efectiv la achizitia bunului si nu se poate plati la vanzarea acestuia. Ajustarea nu este o sanctiune, ci este o regularizare la schimbarea destinatiei bunului pentru care statul nu a acordat initial facilitatea deductibilitatii. In acest caz spune societatea, nu s-

a schimbat utilizarea bunului, acesta a intrat si apoi a iesit din patrimoniu, numai ca intrarea sa a fost sub imperiul unei obligatii iar iesirea s-a facut sub eventualitatea exercitarii unui drept.

Referitor la dispozitiile titlului VI art.65 ind.1 din HG 44/2004, la care fac referire organele de inspectie fiscala se dispune ca in cazul aplicarii masurilor de simplificare, inregistrarea TVA colectata echivaleaza cu plata acesteia. Aceasta dispozitie nu face decat sa intareasca principiul autolichidarii, in care numai cumparatorul inregistreaza ambele TVA (colectata=deductibila), insa numai scriptic. Inregistrarea TVA colectata echivaleaza cu plata acesteia, nu si cu incasarea acesteia ci numai faptul ca inscrierea de catre cumparatorul unui bun a TVA colectata (situatie atipica, aplicabila numai la operatiunile de taxare inversa) este echivalenta din punct de vedere contabil cu achitarea acestuia, deoarece si TVA deductibila este egala cu TVA colectata (prin inregistrarea contabila 4426=4427).

Masurile de simplificare reprezinta masuri prin care numai o parte a operatiunilor taxabile, respectiv cumparatorul face inregistrarile TVA, atat ca TVA colectata cat si ca TVA deductibila, conditia esentiala fiind ca acestea sunt intotdeauna egale, iar rezultanta lor este nula. Aceste operatiuni contabile reflecta intentia urmarita de legiuitor la introducerea acestor masuri de a se evita rambursarile ilegale de TVA, solutia gasita fiind neefectuarea platii TVA aferenta acestor operatiuni si inregistrarea numai scriptica a acestora.

Astfel, societatea sustine ca singura obligatie pentru aplicarea masurilor simplificate prevazuta de art.160 este ca ambele parti in raportul juridic de vanzare-cumparare sa fie platitoare de TVA. Prin aplicarea "ad literam" a acestor dispozitii ar rezulta ca nu mai exista nici o alta conditie pentru ca livrarea de bunuri imobile sa fie obiect al masurilor de simplificare.

Societatea se refera in continuare la posibilitatea formularii si respectiv depunerii notificarii privind optiunea de taxare si dupa data operatiunii, dar in termenul general prevazut de legislatia europeana privind TVA. Aceasta, deoarece sustine ea ca prevederile din normele metodologice sunt neclare si nu prevad un termen expres, iar notificarea facuta intr-un termen rezonabil a fost acceptata in sistemul european de justitie.

In acest sens s-a pronuntat Curtea Europeana de Justitie in Decizia n.C.183/30.03.2006 – Sectiunea 1, cu privire la principiul de drept fiscal potrivit caruia Statele membre U.E. au dreptul de a impune termene de optiune a taxarii (TVA) insa aceste termene nu pot crea contribuabililor

subiecti ai impunerii o situatie mai grea decat in absenta optiunii, fiind admisibila si optiunea exprimata in afara termenului, atata vreme cat se respecta dispozitiile Directivei a VI-a a CEE, cu impozitele pe cifra de afaceri (in cazul nostru TVA). Prin aceasta decizie (referitoare la deducerea/ajustarea/dreptul de optiune a taxarii TVA la inchirierea imobilelor – valabila si la vanzare – potrivit trimiterilor din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal), Curtea Europeana de Justitie a decis ca “aplicarea normelor procedurale nationale nu poate avea drept consecinta limitarea perioadei in care pot sa fie operate deduceri la o perioada mai mica decat cea prevazuta de Directiva a VI-a pentru ajustarea deducerilor”.

Astfel, societatea sustine ca a depus notificarea privind optiunea de taxare cu numar de inregistrare X, insa organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de aceasta, considerand ca a fost facuta in afara termenului legal, desi nici o lege nu impune un astfel de termen. Insusi formularul prevazut in Anexa 3 din norme nu prevede o data de la care este valabila optiunea asa cum prevede punctul 4 din Anexa 1 referitoare la notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art.141 alin. (2) lit.e).

Potrivit dispozitiilor art.249 din Tratatul de aderare a Romaniei la Uniunea Europeana Directivale C.E. reprezinta un izvor de drept cu aplicabilitate imediata, stabilind dupa data transpunerii in legislatia nationala o obligatie de rezultat.

Societatea precizeaza ca Directiva a VI-a (nr.77/388/CE a Consiliului din 17 mai 1977, privind armonizarea legislatiilor statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adaugata: baza unitara de stabilire, publicata in Jurnalul Oficial al Comunitatilor Europene (JOCE) nr. X, cu modificarile si completarile ulterioare) a fost transpusa chiar prin Legea nr.343/2006, care a modificat Codul Fiscal, asa cum rezulta din art.161 ind.2 din Codul Fiscal in forma modificata. Pe cale de consecinta directa, Directiva a VI-a are prevalenta fata de dreptul intern (care spune societatea, cel putin in interpretarea organelor de inspectie fiscala, deroga in mod nepermis de la Directiva) iar deciziile Curtii Europene de Justitie, ca izvoare de drept secundar in materii similare ofera o solutie pentru aplicarea unitara a acestor norme comunitare.

Totodata, societatea precizeaza ca dispozitiile citate de organele de inspectie fiscala in sprijinul ajustarii, anume art.161 alin.8) fac trimitere la notiunea de “teren care nu este constructibil”, insa tot terenul care a facut obiectul vanzarii este constructibil, aflandu-se in intravilanul orasului, dupa cum se precizeaza foarte clar in cuprinsul contractelor de achizitie si

respectiv vanzare a terenului in cauza. Chiar si daca s-ar deduce din suprafata totala de teren suprafata de sol a constructiilor, s-ar ajunge la o suprafata X mp teren liber, care este eminentement constructibil, asadar nu se incadreaza in ipoteza art.161 alin.8).

Societatea sustine ca in cazul in care ar fi dorit sa aplice dispozitia legala in litera exacta a acesteia, s-ar fi putut face o aplicare a pretului pe teren la procentul de suprafata neconstruita din totalul suprafetei achizitionate si respectiv vandute (52,01 %). Pentru terenul neacoperit de constructii dar constructibil nu se aplica masurile de ajustare ci masurile de simplificare. Aceasta, deoarece prin interpretarea legala "per a contrario" a dispozitiilor art.141 alin.2) lit.f) pct.1, art.160 alin.2) lit.b si art.161 alin.8) se ajunge la aceasta concluzie logica. In acest caz TVA ajustata se reduce proportional. Societatea apreciaza ca suma TVA ajustata este de X lei. In cazul in care aceasta suma este eronata, societatea solicita recalcularea corecta a acesteia. Acest punct de vedere este subsidiar si nu implica acordul societatii cu modul de interpretare al organelor de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste accesoriile (majorari de intarziere) stabilite in sarcina societatii, aferente TVA calculata de organele de inspectie fiscala, SC X solicita considerarea lor ca nedatorate deoarece se refera la niste debite principale nedatorate, acestea urmand soarta drepturilor principale, fiind nelegal constatate si calculate.

In drept, prezenta contestatie se intemeiaza pe dispozitiile art.174 din Codul de procedura fiscala si pe toate textele legale interne si internationale citate.

De asemenea, societatea solicita suspendarea procedurilor de punere in aplicare a actelor administrative contestate.

II.X Prin raportul de inspectie fiscala incheiat la data de X, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice – Activitatea de control fiscal, au constatat urmatoarele:

Perioada verificata este X si priveste taxa pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata deductibila, in perioada verificata, ea este inregistrata in contabilitate in suma de X lei.

In perioada X, societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma totala de X lei, aferenta cheltuielilor cu chiria sediului social, facturate de catre Y. Contractul de inchiriere a fost incheiat in data de X.

In perioada X, inchirierea de bunuri imobile este operatiune scutita fara drept de deducere, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.k) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare inainte de data aderarii. In conformitate cu prevederilor art.141 alin.(2) lit.k) din legea mai sus mentionata, coroborata cu prevederile Titlului VI pct.42 alin.(3) din Hotararea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pentru perioada respectiva, furnizorul putea opta pentru taxarea operatiunilor de inchiriere imobil, cu conditia depunerii notificarii in acest sens la organul fiscal teritorial.

In urma verificarii efectuate, s-a constatat ca in perioada XSC X SA nu a depus notificarea susmentionata, aceasta fiind inregistrata la Administratia Finantelor Publice in timpul inspectiei fiscale, respectiv in data de X – anexa nr.10. Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca, in notificarea depusa, SC X SA opteaza pentru taxare care trebuie sa fie ulterioara depunerii, incepand cu data de X, data la care nu mai detinea nici un imobil.

Ca urmare, operatiunea de inchiriere imobil in perioada X este scutita fara drept de deducere, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.k) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare inainte de data aderarii. Conform prevederilor Titlului VI pct.42 alin.(3) din Hotararea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare inainte de data aderarii, nu se da drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aplicata in mod eronat pentru o operatiune scutita si inregistrata in facturile de chirie, respectiv pentru taxa in suma totala de **X lei**.

In ceea ce priveste taxa deductibila reprezentand “taxare inversa” aferenta achizitionarii de la furnizor persoana juridica inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata a unui imobil compus din cladiri si teren in data de X, societatea a inregistrat in contabilitate masurile simplificate de autolichidare a taxei pe valoarea adaugata, prin efectuarea inregistrarilor contabile 4426=4427 in baza art.160 alin.(1) alin. (2) lit.b) si lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare inainte de data aderarii si prevederilor Titlului VI pct.65 alin. (1) si alin.(3) din Hotararea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare inainte de data aderarii.

Taxa deductibila aferenta acestei operatiuni inregistrata de societate este in suma totala de X lei.

In urma inspectiei fiscale s-au constatat urmatoarele:

Taxa inscrisa in factura de achizitie este in suma de X lei.

Din verificarea concordantei intre suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata inscrisa in factura de achizitie si valorile inscrise in jurnalele de cumparari si de vanzari, in corelatie cu balanta de verificare si decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii decembrie 2006 s-au constatat urmatoarele nereguli:

- in jurnalele de vanzari si de cumparari nu a fost inscrisa suma reprezentand „taxare inversa”, respectiv X lei. De asemenea, aceasta suma nu a fost inscrisa pe randurile corespunzatoare din decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii decembrie 2006;

- in nota contabila 4426=4427, incheiata in luna decembrie 2006, nu a fost inscrisa suma reprezentand “taxare inversa” aferenta cladirilor achizitionate, respectiv X lei.

Astfel, societatea a incalcat prevederile Titlului VI pct.65 alin. (1) si alin.(9) din Hotararea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pentru perioada respectiva.

Ca urmare, in conformitate cu prevederile Titlului VI pct.65 alin. (12) din reglementarea mai sus mentionata, se majoreaza taxa colectata cu suma de X lei.

Urmare a celor constatate s-au intocmit Procesul-verbal nr.X si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.X de efectuare a corectiilor in evidenta contabila, precum si inregistrarea in decontul de taxa pe valoarea adaugata intocmit la sfarsitul perioadei fiscale in care inspectia a fost finalizata, la randul regularizari – anexele 5.1 si 5.2.

In ceea ce priveste taxa deductibila reprezentand “taxare inversa” aferenta vanzarii catre un beneficiar persoana juridica inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata a unui imobil compus din cladiri si teren in data de X, societatea a inregistrat in contabilitate masurile simplificate de autolichidare a taxei pe valoarea adaugata, prin efectuarea inregistrarilor contabile 4426=4427 in baza art.160 alin.(1) alin. (2) lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare dupa data aderarii si prevederilor Titlului VI pct.82 alin. (1), (2) si (6) din Hotararea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare dupa data aderarii.

Taxa deductibila aferenta acestei operatiuni inregistrata de societate este in suma totala de X lei.

Vanzarea susmentionata reprezinta o operatiune scutita fara drept de deducere conform art.141 alin. (2) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare dupa data aderarii.

In urma inspectiei fiscale s-au constatat urmatoarele:

Tranzactia imobilului, nu se incadreaza in categoria de livrare a unei constructii noi asa cum este definita operatiunea la art.141 alin. (2) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pentru perioada respectiva.

Conform prevederilor art.141 alin.(3) din legea mai sus mentionata si prevederilor Titlului VI pct.38 si pct.39 alin. (1) din Hotararea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pentru perioada respectiva, societatea putea opta pentru taxarea operatiunii, prin depunerea unei notificari la organul fiscal competent, dreptul de taxare exercitandu-se de la data depunerii notificarii.

Societatea a prezentat in timpul controlului Notificarea depusa ulterior datei vanzarii imobilului aceasta fiind depusa si inregistrata la Administratia Finantelor Publice sub nr.X din X – anexa nr.11 (copie Notificare).

In consecinta, vanzarea constructiei si a terenului aferent de catre SC X SRL, este operatiune scutita de taxa fara drept de deducere conform art.141 alin. (2) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare dupa data aderarii, coroborata cu prevederile Titlului VI pct.37 din Hotararea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare dupa data aderarii.

Deoarece masurile de simplificare sunt aplicabile numai pentru cladirile si terenurile pentru a caror livrare se aplica regimul de taxare conform art.160 alin.(2) lit.b) din legea susmentionata, urmare a inspectiei fiscale se diminueaza TVA deductibila cu suma de **X lei** – anexele 5.1 si 5.2.

Urmare a celor constatate s-au intocmit Procesul-verbal nr.X si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.X din X de efectuare a corectiilor in evidenta contabila, precum si inregistrarea cu semnul minus a sumei susmentionate, la randul regularizari, in decontul de

taxa pe valoarea adaugata intocmit la sfarsitul perioadei fiscale in care inspectia a fost finalizata – anexa 5.

De asemenea, deoarece bunul de capital, constand din cladiri si terenul aferent, a fost utilizat integral pentru operatiuni care nu dau drept de deducere conform art.141 alin. (2) lit.f) paragraful 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pentru perioada supusa inspectiei, fara ca societatea sa fi optat pentru taxarea operatiunii inaintea desfasurarii acesteia, contribuabilul avea obligatia ajustarii taxei deductibile aferenta achizitionarii acesteia, conform art.149 alin.(5) lit.a) din legea susmentionata.

Ajustarea se face o singura data, pentru intreaga perioada de deducere ramasa, aceasta fiind limitata la 5 ani, incluzand anul in care apare modificarea, in conformitate cu prevederile art.161 alin.(8) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare dupa data aderarii.

In urma verificarii efectuate a rezultat ca SC X SRL nu a aplicat reglementarile susmentionate.

Ca urmare, in urma inspectiei fiscale, s-a ajustat taxa dedusa integral la achizitionare prin aplicarea prevederilor Titlului VI pct.83 alin. (5) din Hotararea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pentru perioada respectiva, astfel:

- data achizitionarii: X
- data vanzarii: X
- taxa dedusa pentru bunul imobil: X lei
- suma taxei ce trebuie ajustata: **X lei**

Din verificarea sumelor inscrise ca taxa pe valoarea adaugata deductibila in jurnalele de cumparari, in corelatie cu cele evidentiate in deconturile de taxa pe valoarea adaugata, cu rulajele lunare ale contului 4426 din balantele de verificare si cu documentele justificative prezentate, au rezultat urmatoarele – anexa 8:

- in luna decembrie 2006: diferenta in suma de X lei, reprezinta taxa deductibila din “taxare inversa” aferenta achizitiei terenului, care in mod eronat nu a fost inregistrata in jurnalul de cumparari si in decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii decembrie 2006;

- in luna decembrie 2006: diferenta in valoare de X lei, reprezinta taxa deductibila aferenta achizitionarii de utilaje, care in mod eronat nu a fost inregistrata in jurnalul de cumparari si in decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii decembrie 2006. Suma a fost regularizata pe randul corespunzator, in decontul lunii ianuarie 2007.

Referitor la TVA colectata reprezentand "taxare inversa" aferenta achizitionarii de la furnizor persoana juridica inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata a unui imobil compus din cladire si teren in luna decembrie 2006, societatea a inregistrat in contabilitate masurile simplificate de autolichidare a taxei pe valoarea adaugata, prin efectuarea inregistrarilor contabile 4426=4427, in baza prevederilor art.160 alin.(1) alin. (2) lit.b) si lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pentru perioada respectiva si prevederilor Titlului VI pct.65 alin. (1) si alin.(3) din Hotararea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pentru perioada respectiva.

Taxa colectata in suma totala de **X lei**, aferenta acestei operatiuni a fost inregistrata in contabilitate, dar nu a fost inscrisa in jurnalul de vanzari si in decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii decembrie 2006.

Neregulile constatate in urma verificarii efectuate au fost prezentate detaliat la taxa pe valoarea adaugata deductibila, majorandu-se astfel taxa colectata cu suma de **X lei**, in conformitate cu prevederile Titlului VI pct.65 alin.(12) din reglementarea mai sus mentionata.

Referitor la TVA colectata reprezentand "taxare inversa" aferenta vanzarii catre un beneficiar persoana juridica inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata a unui imobil compus din cladire si teren in data de X, societatea a inregistrat in contabilitate masurile simplificate de autolichidare a taxei pe valoarea adaugata, prin efectuarea inregistrarilor contabile 4426=4427, in baza prevederilor art.160 alin.(1) alin. (2) lit.b) si lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pentru perioada respectiva si prevederilor Titlului VI pct.82 alin. (1), (2) si (6) din Hotararea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pentru perioada respectiva.

Taxa colectata aferenta acestei operatiuni inregistrata de societate este in suma totala de **X lei**.

Neregulile constatate in urma verificarii efectuate au fost prezentate detaliat la taxa pe valoarea adaugata deductibila, diminuandu-se astfel taxa colectata cu suma de **X lei**.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada

verificata, invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retine:

1. Referitor la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de X lei evidentiata in decizia de impunere contestata, rezultata ca urmare a stabilirii unui TVA suplimentar de X lei si a respingerii la rambursare a sumei de X lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au permis aplicarea masurilor de simplificare pentru vanzarea unui imobil compus din cladire si teren si au ajustat TVA deductibila aferenta cumpararii acestui imobil compus din cladire si teren in conditiile in care notificarea pentru taxarea operatiunii a fost depusa ulterior operatiunii de vanzare a imobilului.

In fapt, o societate a cumparat un imobil, respectiv cladire si teren in data de X pentru care a aplicat masurile simplificate in baza prevederilor art.160¹ alin.(1), alin.(2) lit.b si lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

In data de 16.03.2007 societatea a vandut unei alte persoane juridice inregistrata ca platitor de TVA acest imobil compus din cladire si teren pentru care a aplicat de asemenea masurile de simplificare inregistrand contabil 4426 = 4427.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de aplicare a masurilor de simplificare in considerarea faptului ca incepand cu data de X aceasta vanzare reprezinta o operatiune scutita fara drept de deducere conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Totodata, s-a considerat ca tranzactia respectiva nu se incadreaza in categoria de livrare a unei constructii noi asa cum este definita operatiunea la art.141 alin.(2) lit.f) paragraful 3 pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea avea posibilitatea sa opteze pentru taxare prin depunerea unei notificari conform art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Deoarece, societatea a prezentat in timpul controlului Notificarea, ulterior datei vanzarii imobilului –respectiv X –, aceasta fiind depusa si inregistrata la Administratia Finantelor Publice sub nr.X din X, organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare aceasta Notificare, operatiunea fiind incadrata ca scutita fara drept de deducere.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea avea obligația ajustării taxei deductibile conform art.149 alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Astfel, s-a stabilit de către organele de inspecție fiscală taxa deductibilă ce trebuie ajustată în suma de **X lei**.

În perioada X, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma totală de **X lei**, aferentă chiriei sediului social, facturate de către SC X SA. Contractul de închiriere a fost încheiat în data de X și s-a încheiat la data de X.

În drept, se aplică prevederile art.160¹ alin.(1), alin.(2) lit.b și lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, în vigoare până la 1 ianuarie 2007, care precizează:

„Măsuri de simplificare

(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt:

b) terenurile de orice fel;

c) clădirile de orice fel sau părți de clădire. Este considerată clădire orice construcție legată nemijlocit de sol.”

Totodată, după data aderării, respectiv 1 ianuarie 2007 sunt incidente prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, care precizează:

“Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;”

Totodata, in speta in cauza sunt incidente prevederile art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare din 1 ianuarie 2007, care precizeaza:

“Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

In aplicarea prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) prin pct.39 alin.(1) si (4) din H.G. nr.44/2004 se precizeaza:

“(1) In sensul art.141 alin.(3) din Codul fiscal, orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea livrării bunurilor imobile prevazute la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, in conditiile prevazute la alin.(2) – (6). Pentru bunurile imobile sau parti ale acestora, construite, achizitionate, transformate sau modernizate inainte de data aderarii se aplica prevederile tranzitorii de la art.161 din Codul fiscal. In sensul prezentelor norme sunt luate in considerare operatiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil.

(4) Optiunea prevazuta la alin.(1) se notifica organelor fiscale locale pe formularul prezentat in anexa 3 la prezentele norme metodologice si se exercita pentru bunurile imobile, mentionate in

notificare. Optiunea se poate exercita si numai pentru o parte a acestor bunuri.”

In situatia in care a optat pentru regimul de taxare sunt incidente prevederile art.160 alin.(1) si (2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare din 1 ianuarie 2007, care precizeaza:

“(1) Furnizorii si beneficiarii bunurilor/serviciilor prevazute la alin.(2) au obligatia sa aplice masurile de simplificare prevazute la prezentul articol. Conditia obligatorie pentru aplicarea masurilor de simplificare este ca atat furnizorul, cat si beneficiarul sa fie inregistrati in scopuri de TVA, conform art.153.

(2) Bunurile si serviciile pentru livrarea sau prestarea carora se aplica masurile de simplificare sunt:

b) cladirile, partile de cladire si terenurile de orice fel, pentru a caror livrare se aplica regimul de taxare;”

In situatia in care nu se aplica regimul de taxare sunt incidente prevederile art.161 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare din 1 ianuarie 2007, se precizeaza:

“Dispoziții tranzitorii

(8) Persoana impozabilă care a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferente unei construcții sau unei părți din aceasta, terenului pe care este situată sau oricărui alt teren care nu este construibil, construite, achiziționate, transformate sau modernizate înainte de data aderării, și care, la sau după data aderării, nu optează pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f), va ajusta taxa deductibilă aferentă, în condițiile prevăzute la art. 149, dar perioada de ajustare este limitată la 5 ani.”

Din interpretarea prevederile legale prezentate mai sus rezulta faptul ca persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata avea obligatia sa aplice masurile de simplificare conform prevederilor art.160¹ alin.(1), alin.(2) lit.b si lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, pentru achizitia imobilelor inainte de data aderarii. Astfel, avea obligatia sa aplice taxarea inversa, respectiv sa nu faca plata taxei pe valoarea adaugata catre furnizor si sa indeplineasca obligatiile prevazute de autolichidare a taxei.

Dupa data aderarii, pentru a putea sa aplice masurile de simplificare la momentul vanzarii imobilului, societatea avea posibilitatea sa opteze pentru taxare prin depunerea unei notificari conform art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in conditiile stabilite prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, iar in situatia in care nu opteaza pentru regimul de taxare are obligatia sa ajusteze taxa pe valoarea adaugata, considerata dedusa la momentul achizitionarii, inainte de data aderarii, chiar daca au fost aplicate masurile de simplificare, respectiv taxare inversa.

Se retine ca societatea a prezentat in timpul controlului ulterior datei vanzarii imobilului – respectiv X – Notificarea, aceasta fiind depusa si inregistrata la Administratia Finantelor Publice sub nr.X din X. Organele de inspectie fiscala nu au luat-o in considerare pe motivul ca a fost depusa ulterior datei vanzarii imobilului.

Prin adresa nr.X, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat Directiei de legislatie in domeniul TVA opinia legala in privinta dreptului societatii de aplicare a masurilor de simplificare in cazul depunerii notificarii dupa data vanzarii imobilului si in aceste conditii daca trebuie ajustata taxa pe valoarea adaugata aferenta cumpararii imobilului respectiv.

Prin adresa nr.X, Directia de legislatie in domeniul TVA precizeaza ca *“In conformitate cu prevederile pct.39 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile de la data de 1 ianuarie 2007, optiunea prevazuta la alin. (1) se notifica organelor fiscale locale pe formularul prezentat in anexa 3 la norme si se exercita pentru bunurile imobile, mentionate in notificare. Optiunea se poate exercita si numai pentru o parte a acestor bunuri. **Subliniem ca prevederile pct.39 alin.(4) din norme, nu conditioneaza dreptul persoanelor impozabile de a exercita optiunea de taxare in cazul vanzarii de bunuri imobile de data depunerii notificarii.** Prin urmare, in aceasta situatie sunt aplicabile prevederile Deciziei n.C.X – Sectiunea 1 pronuntata de Curtea Europeana de Justitie, cu privire la principiul de drept fiscal potrivit caruia statele membre au dreptul de a impune termene de optiune a taxarii (TVA) insa aceste termene nu pot crea contribuabililor subiecti ai impunerii o situatie mai grea decat in absenta optiunii, **fiind admisibila si optiunea exprimata in afara termenului.**...* In ceea ce priveste vanzarea de bunuri imobile, conform celor mentionate, prevederile Deciziei X, la care am facut referire mai sus, nu sunt in contradictie cu legislatia nationala, prin urmare, optiunea de taxare prevazuta la art.141

alin.(3) din codul fiscal ramane valabil exercitata chiar daca notificarea s-a depus ulterior livrarii bunurilor, conform hotararii Curtii Europene de Justitie.”

Se retine astfel ca, intrucat prevederile pct.39 alin.(4) din norme nu conditioneaza dreptul persoanelor impozabile de a exercita optiunea de taxare in cazul vanzarii de bunuri imobile de data depunerii notificarii, sunt aplicabile prevederile Deciziei X – Sectiunea 1 pronuntata de Curtea Europeana de Justitie si astfel, in acest caz societatea are dreptul de a aplica masurile de simplificare la data vanzarii imobilului chiar daca notificarea a fost depusa ulterior.

Retinem astfel ca, deoarece vanzarea imobilului nu este in acest caz o operatiune scutita de taxa si se aplica masurile de simplificare, nu se mai justifica ajustarea TVA.

Acest lucru reiese in mod clar din art.161 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare din 1 ianuarie 2007 prin care se precizeaza ca ajustarea TVA se aplica persoanei impozabile care a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei și care, la sau după data aderării, nu optează pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f).

Acelasi lucru se precizeaza si in adresa nr.X emisa de catre Ministerul Economiei si Finantelor – Cabinet Secretar de Stat catre Directiile Generale ale Finantelor Publice din teritoriu si anume: “Taxa pe valoarea adaugata aferenta constructiei, achizitiei, transformarii sau modernizarii de bunuri imobile efectuate inainte de data aderarii, pentru care persoana impozabila a avut dreptul de deducere intergral sau partial, se ajusteaza potrivit prevederilor art.161 din Codul fiscal si pct.83 din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile ulterioare aplicabile de la data de 1 ianuarie 2007, **daca bunurile imobile sunt utilizate la sau dupa data aderarii in operatiunile scutite prevazute la art.141 alin.(2) lit.e) si f) din Codul fiscal.”**

Din cele retinute mai sus reiese ca intrucat societatea a optat pentru regimul de taxare si notificarea depusa pentru aceasta a fost acceptata rezulta ca vanzarea imobilului nu mai poate fi considerata in acest caz o operatiune scutita de taxa.

Se retine ca ajustarea TVA reprezinta o regularizare la schimbarea destinatiei unui bun pentru care s-a acordat initial dreptul de deducere. In cazul de fata, la cumpararea imobilului s-au aplicat masurile de simplificare, aplicandu-se astfel taxarea inversa.

Societati in cauza nu i se aplica conditia impusa de art.161 alin.(8) pentru ajustare deoarece a optat pentru taxare, conform Notificarii depusa si inregistrata la Administratia Finantelor Publice sub nr.X din X, asa cum au constatat si organele de inspectie fiscala.

Avand in vedere cele retinute, precum si faptul ca societatea a solicitat la rambursare TVA in suma de **X lei** prin depunerea la Administratia Finantelor Publice a decontului de taxa pe valoarea adaugata cu sold negativ si optiune de rambursare nr.X, pentru reanalizarea situatiei privind TVA de rambursat pe perioada verificata se va face aplicarea, art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”.

Astfel organele de inspectie fiscala urmeaza sa procedeze la solutionarea decontului cu optiune de rambursare tinand cont de faptul ca optiunea de taxare prevazuta de art.141 alin.(3) din Codul fiscal ramane valabil exercitata chiar daca notificarea s-a depus ulterior livrarii bunurilor, punct de vedere comunicat de directia de specialitate din Ministerul Economiei si Finantelor, asa cum s-a retinut mai sus.

Intrucat TVA suplimentar de plata in suma de **X lei**, stabilita ca diferenta intre TVA suplimentar in suma de **X lei**, care cuprinde suma de **X lei** si suma de **X lei** reprezentand TVA supusa ajustarii pentru care, asa cum s-a retinut mai sus se desfiinteaza Decizia de impunere nr.X si TVA respinsa la rambursare in suma de **X lei**, urmeaza ca organele fiscale competente sa reanalizeze solutionarea decontului de TVA cu suma negativa si cu optiune de rambursare si sa emita o noua decizie de impunere tinand cont de cele retinute mai sus si in conformitate cu prevederile legale in vigoare.

Pe cale de consecinta se va desfiinta Decizia de impunere nr.X pentru suma de **X lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata**, urmand ca organele fiscale competente sa emita o noua decizie de impunere care la stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare sa aiba in vedere cele retinute prin prezenta decizie si prevederile legale in vigoare.

La emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute in vedere si celelalte sustineri ale contestatoarei.

5. In ceea ce priveste suma de X lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilite prin Decizia de impunere nr.X emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de X, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat pentru TVA de plata in suma de **X lei** s-a desfiintat Decizia de impunere nr.X, acesta urmeaza sa fie desfiintata si pentru suma de **X lei** reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata ce constituie masura accesorie, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Referitor la solicitarea de suspendare a executarii actului administrativ atacat, se retine faptul ca in conformitate cu art.14 din Legea nr.554/2004 coroborat cu art.215 alin.(2) din OG 92/2003, aceasta nu intra in competenta de solutionare a directiei noastre.

Mai mult, avand in vedere solutia de desfiintare a Deciziei de impunere nr.X, solutia de desfiintare presupunand repunerea partilor in situatia anterioara cu consecinta refacerii inspectiei fiscale, tinand cont de considerentele deciziei de solutionare, se constata ca aceasta a ramas fara obiect.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata, se

DECIDE

1. Desfiintarea Deciziei de impunere nr.X pentru suma de X lei reprezentand:

- **X lei** – taxa pe valoarea adaugata de plata;
- **X lei** – majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

si pe cale de consecinta diminuarea TVA respinsa la rambursare in suma X lei,urmand ca organele fiscale competente sa procedeze la reanalizarea cauzei pentru aceeaasi perioada si aceeaasi baza impozabila tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii.