

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 144 din 12.05.2009 privind
solutionarea contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in, nr., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./17.04.2009

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./17.04.2009, inregistrata sub nr./17.04.2009 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr./01.04.2009 si completata cu adresele nr./13.04.2009 si nr./17.04.2009.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/26.02.2009, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyy/26.02.2009, comunicata sub semnatura in data de **05.03.2009**.

SC ABC SRL contesta suma de **T lei** reprezentand:

- D lei TVA stabilita suplimentar de plata in urma inspectiei fiscale;
- M lei majorari de intarziere aferente.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala generala la SC ABC SRL, pentru perioada 01.10.2003-30.09.2008, in baza avizului de inspectie fiscala nr./27.11.2008.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. yyy/26.02.2009, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/26.02.2009, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de P lei si majorari de intarziere aferente in suma de M lei.

II. Prin contestatia formulata, astfel cum a fost completata prin adresele nr./13.04.2009 si nr./17.04.2009, SC ABC SRL solicita anularea in parte a deciziei de impunere nr. xxx/26.02.2009 pentru TVA in suma de D lei si recalcularea accesoriilor aferente, invocand urmatoarele:

TVA in suma de D1 lei, din facturile emise de Consiliul Local sector x in luna noiembrie 2007 a fost corect inregistrata, dupa cum au constatat si organele de inspectie fiscala, iar pentru ajustare trebuie folosit procentul de 25,37% aferent primului contract de inchiriere, incheiat in regim de scutire de TVA, restul spatiului fiind folosit in scopuri comerciale pentru activitatea de farmacie. In aceste conditii, modificarea destinatiei unui imobil se ia in considerare in functie de data predarii spatiului si nu de data incheierii contractului, iar conform art. 149 alin.

(4) lit. a) din Codul fiscal ajustarea se face o singura data intr-un an fiscal, in luna in care imobilul a fost inchiriat fara TVA, fara sa se faca o ajustare "in trepte" a TVA-ului deductibil, pe masura derularii si a altor contracte de inchiriere.

Referitor la TVA in suma de D2 lei, dedusa de societate in perioada 01.01.2008-30.09.2008, SC ABC SRL arata ca organele de inspectie fiscala au interpretat gresit actul juridic intrucat contractul de vanzare-cumparare a imobilului a fost incheiat cu Consiliul Local sector x in baza Legii nr. 550/2002, iar prevederile acestei legi deroga de la dreptul comun, astfel ca respectivul contract este un veritabil contract cu plata in rate.

In concluzie, SC ABC SRL solicita anulara in parte a deciziei de impunere nr. xxx/26.02.2009 pentru TVA in suma de D lei si recalcularea corespunzatoare a majorarilor de intarziere aferente.

III. Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatoarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

SC ABC SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J40/...../.....1991, detine codul unic de inregistrare si este inregistrata in scopuri de TVA (platitoare de TVA) incepand cu data de 01.07.1993.

Activitatea principala: comert cu amanuntul al produselor farmaceutice - cod CAEN 5231 (pana la 12.06.2008), respectiv inchirierea si subinchirierea bunurilor imobiliare proprii sau inchiriate - cod CAEN 6820 (potrivit cererii de mentiuni nr./10.06.2008).

Perioada verificata:01.10.2003-30.09.2008.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/26.02.2009 organele fiscale au stabilit in sarcina societatii o diferenta suplimentara de TVA de P lei, din care aceasta contesta suma de D lei.

3.1. Referitor la TVA in suma de D1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au diminuat corect TVA dedusa initial pentru bunurile de capital achizitionate, in conditiile in care acestea nu au clarificat mecanismul de ajustare prevazut de art. 149 din Codul fiscal si de pct. 54 din Normele metodologice de aplicarea a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere TVA in suma de D1 lei, provenind din ajustarea dreptului de deducere aferenta achizitiei imobilului din Bucuresti,, nr., sector x.

Din raportul de inspectie fiscala nr. yyy/26.02.2009 rezulta ca SC ABC SRL a achizitionat acest imobil, detinut anterior cu titlu de chirias, cu suprafata construita desfasurata in suprafata de 415,66 mp si teren aferent in suprafata 250,21 mp, in baza contractului de vanzare-cumparare incheiat cu Consiliul Local sector x si autentificat la notariat sub nr./08.11.2007. Pretul achizitiei a fost de B lei, fara TVA, din care B1 lei constructia si B2 lei terenul, vanzatorul exprimandu-si optiunea de taxare a operatiunii, conform art. 141 alin. (3) din Codul fiscal.

In luna noiembrie 2007, Consiliul Local sector x a facturat SC ABC SRL, in regim de taxare inversa, doar avansul de 25% si prima rata, din cele 36 de rate lunare esalonate, societatea deducandu-si integral TVA-ul in suma de D11 lei.

In anul 2008, SC ABC SRL a incheiat contracte de inchiriere a spatiului achizitionat, dupa cum urmeaza:

- cu SC M..... SRL, contractul de inchiriere nr. /21.04.2008 pentru suprafata de 90 mp, reprezentand 21,65% din suprafata totala a imobilului, in regim de taxare conform notificarii depuse de societate;

- cu trei banci comerciale, pentru suprafata de 326 mp, reprezentand 78,35% din suprafata totala a imobilului, in regim de scutire de TVA.

Deoarece in anul 2008 SC ABC SRL a devenit persoana impozabila cu regim mixt, conform art. 147 alin. (1) din Codul fiscal si a folosit imobilul, in parte, pentru operatiuni scutite fara drept de deducere, iar societatea nu si-a ajustat dreptul de deducere, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustare, astfel: (D11 lei TVA rezultata din facturile de avans si prima rata emise de Consiliul Local sector x + D12 lei rezultata din factura nr. /11.08.2008 reprezentand servicii montaj tamplarie pentru sediu) x 78,35% = D1 lei. In consecinta, organele fiscale au influentat dreptul de deducere, in minus, cu ajustarea efectuata, pentru suma de D13 lei in decontul lunii ianuarie 2008 si pentru suma de D14 lei in decontul lunii august 2008.

In drept, potrivit art. 126, art. 141, art. 145 si art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 126. - (4) **Operatiunile impozabile pot fi:**

c) operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa **si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii**. In prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141".

"Art. 141. - (2) **Alte operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata:**

(...)

e) arendarea, concesiunea, **inchirierea** si leasingul **de bunuri imobile**, cu urmatoarele exceptii (...).

(3) **Orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea operatiunilor prevazute la alin. (2) lit. e) si f), in conditiile stabilite prin norme**".

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; (...)".

"Art. 149. - (1) In sensul prezentului articol:

a) *bunurile de capital reprezinta toate activele corporale fixe*, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, *precum si operatiunile de constructie, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe*, exclusiv reparatiile sau lucrarile de intretinere a acestor active, chiar in conditiile in care astfel de operatiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de inchiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispozitia unei alte persoane;

[...]

d) *taxa deductibila aferenta bunurilor de capital reprezinta taxa achitata sau datorata, aferenta oricarei operatiuni legate de achizitia, fabricarea, constructia, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitata sau datorata, aferenta repararii ori intretinerii acestor bunuri sau cea aferenta achizitiei pieselor de schimb destinate repararii ori intretinerii bunurilor de capital.*

(2) **Taxa deductibila aferenta bunurilor de capital**, in conditiile in care nu se aplica regulile privind livrarea catre sine sau prestarea catre sine, **se ajusteaza, in situatiile prevazute la alin. (4) lit. a)-d):**

a) pe o perioada de 5 ani, pentru bunurile de capital achizitionate sau fabricate, altele decat cele prevazute la lit. b);

b) **pe o perioada de 20 de ani, pentru constructia sau achizitia unui bun imobil, precum si pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil**, daca valoarea fiecarei transformari sau modernizari este de cel putin 20% din valoarea totala a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

(3) *Perioada de ajustare incepe:*

a) de la data de 1 ianuarie a anului in care bunurile au fost achizitionate sau fabricate, pentru bunurile de capital mentionate la alin. (2) lit. a), achizitionate sau fabricate, de la data aderarii;

b) de la data de 1 ianuarie a anului in care bunurile sunt folosite prima data, pentru bunurile de capital prevazute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, si se efectueaza pentru suma integrala a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa platita sau datorata inainte de data aderarii, daca anul primei utilizari este anul aderarii sau un alt an ulterior anului aderarii;

c) de la data de 1 ianuarie a anului in care bunurile au fost achizitionate, pentru bunurile de capital prevazute la alin. (2) lit. b), care sunt achizitionate, si se efectueaza pentru suma integrala a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa platita sau datorata inainte de data aderarii, daca formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator s-au indeplinit in anul aderarii sau intr-un an ulterior anului aderarii;

d) de la data de 1 ianuarie a anului in care bunurile sunt folosite pentru prima data dupa transformare sau modernizare, pentru transformarile sau modernizarile bunurilor de capital prevazute la alin. (2) lit. b), a caror valoare este de cel putin 20% din valoarea totala a bunului imobil transformat sau modernizat, si se efectueaza pentru suma taxei deductibile aferente transformarii sau modernizarii, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformari sau modernizari, platita ori datorata inainte de data aderarii, daca anul primei utilizari dupa transformare sau modernizare este anul aderarii sau un an ulterior aderarii.

(4) Ajustarea taxei deductibile prevazute la alin. (1) lit. d) se efectueaza:

a) in situatia in care bunul de capital este folosit de persoana impozabila:

1. integral sau partial, pentru alte scopuri decat activitatile economice;

2. **pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere a taxei;**

3. **pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere a taxei intr-o masura diferita fata de deducerea initiala;**

b) in cazurile in care apar modificari ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) in situatia in care un bun de capital al carui drept de deducere a fost integral sau partial limitat face obiectul oricarei operatiuni pentru care taxa este deductibila. In cazul unei livrari de bunuri, valoarea suplimentara a taxei de dedus se limiteaza la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) in situatia in care bunul de capital isi inceteaza existenta, cu exceptia cazurilor in care se dovedeste ca respectivul bun de capital a facut obiectul unei livrari sau unei livrari catre sine pentru care taxa este deductibila;

e) in cazurile prevazute la art. 138.

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectueaza astfel:

a) pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectueaza in cadrul perioadei de ajustare prevazute la alin. (2), pentru o cincime sau, dupa caz, o douazecime din taxa dedusa initial, pentru fiecare an in care apare o modificare a destinatiei de utilizare. Prin exceptie, daca bunul de capital se utilizeaza integral in alte scopuri decat activitatile economice sau pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singura data pentru intreaga perioada de ajustare ramasa, incluzand anul in care apare modificarea destinatiei de utilizare;

b) pentru cazul prevazut la alin. (4) lit. b), ajustarea se efectueaza in cadrul perioadei de ajustare prevazute la alin. (2), pentru o cincime sau, dupa caz, o douazecime din taxa dedusa initial, pentru fiecare an in care apar modificari ale elementelor taxei deduse;

c) pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. c) si d), ajustarea se efectueaza o singura data pentru intreaga perioada de ajustare ramasa, incluzand anul in care apare obligatia ajustarii, si este de pana la o cincime sau, dupa caz, o douazecime pe an, astfel:

1. din valoarea taxei nededuse pana la momentul ajustarii, pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. c);

2. din valoarea taxei deduse initial, pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. d);

d) pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. e), ajustarea se efectueaza atunci cand apar situatiile enumerate la art. 138, conform procedurii prevazute in norme".

Ulterior, incepand cu data de 1 ianuarie 2008, prevederile art. 149 alin. (5) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal au fost modificate, avand urmatorul continut:

"a) pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectueaza in cadrul perioadei de ajustare prevazute la alin. (2). Ajustarea deductiei se face o singura data pentru intreaga perioada de ajustare ramasa, incluzand anul in care apare modificarea destinatiei de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situatia in care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevazuta la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, dupa caz, o douazecime din taxa dedusa initial".

Cu privire la mecanismul de ajustare, pct. 54 din Normele metodologice de aplicarea a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2008 prevede urmatoarele:

"(2) Taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta transformarii sau modernizarii unui bun imobil sau a unei parti a acestuia se ajusteaza de catre persoana la dispozitia careia este pus bunul imobil sau o parte a acestuia in situatia in care lucrarile de transformare ori modernizare sunt efectuate de catre aceasta persoana, **iar valoarea fiecarei transformari sau modernizari este de cel putin 20% din valoarea totala dupa transformare ori modernizare a bunului imobil sau a partii de bun imobil.** In sensul prezentelor norme sunt luate in considerare operatiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil. In scopul calcularii acestei depasiri se vor avea in vedere valorile reevaluate ale bunurilor respective, asa cum sunt inregistrate in contabilitate.

(4) Incepand cu anul 2008, conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, daca bunul de capital este utilizat total sau partial in alte scopuri decat activitatile economice ori pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deductie a taxei, ajustarea deductiei se face o singura data pentru intreaga perioada de ajustare ramasa, incluzand anul in care apare modificarea destinatiei de utilizare si proportional cu partea din bunul de capital utilizata in aceste scopuri. In cazul in care dreptul de deductie aferent bunului de capital se exercita pe baza de pro-rata se aplica prevederile alin. (5). Dispozitii tranzitorii pentru bunurile de capital pentru care in anul 2007 nu s-a exercitat dreptul de deductie pe baza de pro-rata, ci s-a aplicat ajustarea pentru o cincime sau, dupa caz, o douazecime din taxa dedusa initial, pentru fiecare an in care apare o modificare a destinatiei de utilizare, datorita faptului ca nu erau utilizate integral pentru operatiuni care dau drept de deductie: la finele anului 2008, taxa aferenta partii din bunul de capital utilizate pentru operatiuni care nu dau drept de deductie, respectiv diferenta ramasa de 4/5 sau 19/20, va fi ajustata o singura data si inregistrata in decontul lunii decembrie 2008 la randul corespunzator din decontul de taxa. **Dispozitia tranzitorie nu se aplica in cazul in care in cursul anului 2008 trebuie efectuata ajustarea o singura data pentru intreaga perioada de ajustare ramasa, conform art. 149 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal.**

Exemplul nr. 1, pentru situatia prevazuta la art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal:

Exemplul nr. 2, pentru situatia prevazuta la art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 2 din Codul fiscal:

O persoana impozabila inregistrata in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal achizitioneaza un imobil in anul 2007 in vederea desfasurarii de operatiuni cu drept de deductie si deduce integral taxa pe valoarea adaugata la data achizitionarii. In anul 2009 inchiriaza in intregime imobilul in regim de scutire de taxa pe valoarea adaugata. Perioada de ajustare este de 20 de ani, cu incepere de la 1 ianuarie 2007 si pana in anul 2026 inclusiv. Ajustarea trebuie sa se efectueze o singura data pe perioada ramasa (2009-2026) si persoana respectiva trebuie sa restituie 18 douazecimi din TVA dedusa initial.

Exemplul nr. 3, pentru situatia prevazuta la art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 3 din Codul fiscal:

O persoana impozabila inregistrata in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal detine un hotel care a fost cumparat in anul 2007 si s-a dedus TVA de 6 milioane lei pentru cumpararea acestui imobil. In anul 2010, la parterul hotelului se amenajeaza un cazinou care ocupă 30% din suprafata cladirii. Activitatea de jocuri de noroc fiind scutita de TVA fara drept de deducere, persoana respectiva trebuie sa ajusteze taxa dedusa initial, proportional cu suprafata ocupata de cazinou. Perioada de ajustare este de 20 de ani, cu incepere de la 1 ianuarie 2007 si pana la finele anului 2026. Ajustarea trebuie sa se efectueze o singura data, la schimbarea destinatiei unei parti din cladire, astfel:

- pentru 2007, 2008, 2009, persoana impozabila nu ajusteaza taxa dedusa initial, aferenta acestor ani, care reprezinta $300.000 \text{ lei} \times 3 \text{ ani} = 900.000 \text{ lei}$;

- pentru perioada ramasa 2010-2026=17 ani, taxa se ajusteaza astfel:

- $5.100.000 \text{ lei} \times 30\% = 1.530.000 \text{ lei}$ - taxa nedeductibila, **care se inscrie in decontul de taxa pe valoarea adaugata din perioada fiscala in care apare modificarea de destinatie**. In situatia in care partea alocata cazinoului de 30% din cladire se mareste sau se micsoreaza, se fac ajustari suplimentare in plus sau in minus conform aceleiasi proceduri.

Exemplul nr. 4, pentru situatia prevazuta la art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 3 din Codul fiscal, dispozitii tranzitorii:

O persoana impozabila inregistrata in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal inchiriaza in cursul anului 2007 o cladire care a fost cumparata in cursul aceluiasi an si s-a dedus TVA de 9 milioane lei aferenta bunului cumparat. In cursul anului 2007, o parte din bunul imobil este inchiriat in regim de scutire conform art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, respectiv 50% din suprafata bunului imobil. Persoana impozabila a efectuat urmatoarea ajustare in anul 2007:

$9.000.000:20=450.000$; $450.000 \times 50\%= 225.000 \text{ lei}$, taxa de ajustat aferenta anului 2007, care s-a inregistrat in decontul din decembrie 2007 la rubrica corespunzatoare cu semnul minus.

In anul 2008, persoana impozabila trebuie sa efectueze urmatoarea ajustare: $225.000 \times 19 = 4.275.000 \text{ lei}$, care se va inscrie in decontul lunii decembrie cu semnul minus. Daca, incepand cu data de 1 ianuarie 2008 si pana in anul 2026 inclusiv, se va modifica suprafata inchiriată in regim de scutire in plus sau în minus, de fiecare data se vor efectua ajustari ale taxei, o singura data in decontul lunii in care a aparut fiecare modificare.

Daca taxa aferenta aceluiasi bun imobil s-ar fi dedus pe baza de pro-rata in anul 2007, nu se mai aplica ajustarile din exemplul nr. 4, ci se aplica ajustarea prevazuta la alin. (5).

(5) Pentru cazul prevazut la art. 149 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, ajustarea se efectueaza in cadrul perioadei de ajustare prevazute la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, pentru o cincime sau o douazecime din taxa dedusa initial pentru fiecare an in care apar modificari ale elementelor taxei deduse, in functie de pro-rata definitiva la finele fiecarui an, conform procedurii descrise in exemplu. Aceasta ajustare se aplica pentru bunurile la obtinerea carora taxa a fost dedusa pe baza de pro-rata. Fata de ajustarea prevazuta la art. 149 alin. (4) lit. a), care se face o singura data, de cate ori apare un eveniment care conduce la ajustare, in cazul prevazut la prezentul alineat ajustarea se va realiza anual, pe durata intregii perioade de ajustare.

Exemplu: [...]"

*Conform dispozitiilor legale precitate, dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de imobile sau altor bunuri de capital este conditionat de folosirea acestora in scopul unor operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, in caz contrar legislatia fiscala prevazand un **mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat in momentul achizitiilor**, in favoarea statului cand bunurile se folosesc apoi in scop neeconomic sau pentru operatiuni scutite fara drept de deducere, respectiv in favoarea contribuabilului, cand bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat initial sunt folosite ulterior pentru realizarea de operatiuni taxabile.*

Mecanismul de ajustare prevazut la art. 149 din Codul fiscal implica stabilirea, printre altele, a achizitiilor, transformarilor si modernizarilor ce sunt tratate ca bunuri de capital, a destinatiei utilizarii acestora, a cuantumului taxei supusa ajustarii, a perioadei de ajustare, a momentului modificarii destinatiei, a suprafetii din imobil destinata utilizarii in alt

scop decat cel avut in vedere initial la exercitarea dreptului de deducere, precum si efectuarea calculelor necesare impuse de aplicarea mecanismului.

In speta, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea TVA dedusa de contestatara in momentul achizitiei bunurilor de capital (noiembrie 2007), respectiv in momentul modernizarii (august 2008) pe motiv ca in anul 2008 a inchiriat o parte din imobil in regim de scutire fara drept de deducere.

Conform art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane** privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...).**"

De asemenea, potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat **"organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz"**, iar conform art. 65 alin. (2) **"organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii"**.

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

In raportul de inspectie fiscala nr. yyy/26.02.2009 organele fiscale au ajustat TVA dedusa pentru imobilul achizitionat de societate in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat in luna noiembrie 2007, *fara sa stabileasca perioada de ajustare aplicabila in cauza, masura in care modernizarile efectuate la imobil se incadreaza in categoria bunurilor de capital supuse ajustarii, momentul in care societatea a modificat destinatia imobilului si ponderea suprafetei din imobil alocata operatiunilor scutite fara drept de deducere.*

Totodata, temeiul de drept precizat in decizia de impunere nr. xxx/26.02.2009, respectiv art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 2 din Codul fiscal vizeaza situatia in care bunul de capital este folosit de persoana impozabila "pentru realizarea de operatiuni scutite care nu dau drept de deducere a taxei", ceea ce nu este cazul in speta, intrucat imobilul este folosit partial si pentru operatiuni taxabile, respectiv pentru inchiriere pentru care societatea si-a exprimat optiunea de taxare, dupa cum s-a consemnat chiar in raportul de inspectie fiscala. Or, mecanismul de ajustare este diferit, in functie de situatiile deosebite distinse la art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 1-4 din Codul fiscal.

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative citate se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca **"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"**.

Conform pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 **"decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data**

comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente".

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/26.02.2009 pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **D1 lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin stabilirea cu claritate a mecanismului de ajustare aplicabil in cauza, respectiv a situatiei specifice reglementata de lege pentru aplicarea ajustarii, a perioadei de ajustare, a bunurilor de capital ce intra sub incidenta ajustarii, a momentului modificarii destinatiei si a partii alocate operatiunilor scutite fara drept de deducere.*

3.2. Referitor la TVA in suma de D2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra corectitudinii si legalitatii stabilirii diferentei de TVA, in conditiile in care prevederile legale invocate de organele de inspectie fiscala nu sunt incidente spetei intrucat legea fiscala nu conditioneaza exercitarea dreptului de deducere a TVA concomitent cu nasterea acestuia.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere TVA in suma de D2 lei, dedusa partial de SC ABC SRL in perioada 01.01.2008-30.09.2008 din facturile emise de Consiliul Local sector x pentru TVA in suma cumulata de D21 lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. yyy/26.02.2009 rezulta ca organele de inspectie au analizat clauzele contractului de vanzare-cumpare nr. 2528/08.11.2007 incheiat intre parti cu privire la imobilul din Bucuresti,, nr., sector x si au concluzionat ca acesta nu este un contract de vanzare-cumparare cu plata in rate, in sensul prevederilor art. 128 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal si ca, in fapt, transferul dreptului de proprietate asupra imobilului a avut loc la data de 08.11.2007, data autentificarii la notarul public a contractului de vanzare-cumparare respectiv.

Intrucat faptul generator al operatiunii a intervenit la data autentificarii contractului, conform art. 134¹ alin. (3) din Codul fiscal, iar exigibilitatea TVA intervine la data la care are loc faptul generator, conform art. 134² alin. (1) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca exigibilitatea TVA nu poate fi ulterioara faptului generator si, ca atare, nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de D2 lei, in temeiul art. 145 alin. (1) din Codul fiscal, care stipuleaza ca dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

In drept, potrivit art. 128, art. 134¹ si art. 134² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2008:

"Art. 128 - Livrarea de bunuri

(3) Urmatoarele operatiuni sunt considerate, de asemenea, livrari de bunuri, in sensul alin. (1):

a) predarea efectiva a bunurilor catre o alta persoana, ca urmare a unui contract care prevede ca plata se efectueaza in rate sau a oricarui alt tip de contract care prevede ca proprietatea este atribuita cel mai tarziu in momentul platii ultimei sume scadente, cu exceptia contractelor de leasing".

"Art. 134¹ - Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

(3) Pentru livrarile de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt indeplinite formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator".

"Art. 134² - Exigibilitatea pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator".

Referitor la exercitarea dreptului de deducere a TVA sunt incidente prevederile art. 145, art. 146 si art. 147¹, reglementate de cap. X "Regimul deducerilor" al Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2008 si care prevad urmatoarele:

"Art. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) *Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.*

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;

b) operatiuni rezultate din activitati economice pentru care locul livrarii/prestarii se considera ca fiind in strainatate, daca taxa ar fi deductibila, in cazul in care aceste operatiuni ar fi fost realizate in Romania; [...]

(5) *Nu sunt deductibile:*

a) taxa aferenta sumelor achitate in numele si in contul clientului si care apoi se deconteaza acestuia, precum si taxa aferenta sumelor incasate in numele si in contul altei persoane, care nu sunt incluse in baza de impozitare a livrarilor/prestarilor efectuate conform art. 137 alin. (3) lit. e);

b) taxa datorata sau achitata pentru achizitiile de bauturi alcoolice si produse din tutun, cu exceptia cazurilor in care aceste bunuri sunt destinate revanzarii sau pentru a fi utilizate pentru prestari de servicii".

"Art. 146 - Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5); [...]"

"Art. 147¹ - Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxa

(1) Orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147.

(2) In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza conditiile necesare aplicarii prevederilor alin. (2), pentru situatia in care dreptul de deducere este exercitat dupa mai mult de 3 ani consecutivi dupa anul in care acest drept ia nastere".

Astfel, conform dispozitiilor legale precitate, deducerile de TVA pentru achizitii sub supuse unui regim specific care prevede, printre altele, momentul nasterii dreptului de deducere, tipurile de operatiuni care permit deducerea taxei aferente achizitiilor destinate acestora, conditiile de fond si de forma pe care trebuie indeplineasca o persoana impozabila in vederea exercitarii dreptului de deducere si mecanismul de exercitare a acestui drept.

In speta, organele de inspectie fiscala nu au acceptat deducerea TVA in suma de D2 lei din facturile emise de Consiliul Local sector x in perioada ianuarie - septembrie 2008, pe motiv ca dreptul de deducere a TVA ia nastere in momentul exigibilitatii taxei, iar exigibilitatea nu poate fi ulterioara faptului generator.

Conform art. 105 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata: "Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere", iar potrivit art. 109 alin. (1) din acelasi act normativ: **"Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei din punct de vedere faptic si legal"**.

De asemenea, conform cap. III pct. 3.A din Instructiunile privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007:

"In cazul in care se constata aspecte care modifica baza de impunere, se vor mentiona: [...] **consecintele fiscale ale abaterilor constatate**, motivele de drept si **temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere**".

Se retine astfel ca inspectia fiscala vizeaza stabilirea tuturor starilor de fapt raportat la prevederile legilor fiscale aplicabile in materie, iar rezultatul inspectiei, concretizat in raportul de inspectie fiscala, trebuie sa contina constatările asupra starilor de fapt si sa stabileasca consecintele fiscale ale abaterilor constatate incadrate in prevederile legale relevante pentru impunere.

Din analiza raportului de inspectie fiscala nr. yyy/26.02.2009 rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a TVA rezultata din facturile emise ulterior faptului generator, exigibilitatii taxei si nasterii dreptului de deducere, *fara sa analizeze daca societatea, in calitate de cumparator, indeplineste conditiile de fond si forma pentru exercitarea dreptului de deducere din facturile emise de furnizor si **conditionand exercitarea dreptului de deducere a TVA concomitent cu nasterea acestuia, desi aceasta conditie nu este prevazuta de legea fiscala.***

Dimpotriva, din textele de lege anterior citate, rezulta ca dreptul de deducere poate fi exercitat in aceeasi perioada fiscala in care a luat nastere acest drept, iar in cazul in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere sau nu s-au primit documentele justificative necesare in perioada fiscala in care a luat nastere dreptul, persoana impozabila isi poate exercita dreptul printr-un decont ulterior, cu respectarea conditiilor necesare in acest sens.

Totodata, desi au concluzionat ca respectivul contract de vanzare-cumparare nr./08.11.2007 nu indeplineste conditiile pentru a fi considerat un contract cu plata in rate, organele de inspectie fiscala nu au precizat in ce constau consecintele fiscale asupra exercitarii dreptului de deducere a TVA de catre cumparator, in raport de prevederile legale incidente petei.

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative citate se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca *"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**"*.

Conform pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 *"decizia de desfiintare va fi pusa in executare in **termen de 30 de zile de la data comunicarii**, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*.

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/26.02.2009 pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **D2 lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin verificarea indeplinirii tuturor conditiilor de fond si de forma pentru exercitarea dreptului de*

deducere a TVA de catre cumparator din facturile emise de furnizor, in raport de perioada fiscala in care acest drept poate fi exercitat prin decontul de taxa.

3.3. Referitor la majorarile de intarziere aferente TVA in suma de M lei

Cauza supusa solutionarii este daca majorarile de intarziere aferente TVA au fost calculate de organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile legale in vigoare si daca societatea datoreaza integral aceste majorari, in conditiile in care o parte din debitele stabilite in sarcina sa nu au fost contestate si sunt datorate, iar debitele contestate au fost desfiintate in urma solutionarii contestatiei.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/26.02.2009 organele fiscale au stabilit accesorii aferente diferentei suplimentare de TVA rezultata in urma verificarii in quantum de M lei, stabilite pana la data de 25.02.2009.

Din anexa nr. 17 la raportul de inspectie fiscala rezulta ca accesoriile reprezinta M lei majorari de intarziere si I lei penalitati de intarziere, calculate in limita TVA plata in suma de H lei, diferenta de U lei fata de obligatia suplimentara stabilita in suma de P lei reprezentand soldul TVA de rambursat din decontul lunii septembrie 2008.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL contesta integral quantumul majorarilor de intarziere stabilite de organele de inspectie fiscala, dar solicita recalcularea acestora in raport de quantumul diferentei de TVA contestata in suma de D lei.

In drept, conform art. 12 din O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, republicata: "Pentru neachitarea la termenul scadent a obligatiilor bugetare debitorii datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere".

Incepand cu data de 01.01.2004 a intrat in vigoare O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care, la art. 108 alin. (1) [devenit ulterior, in formele republicate ale ordonantei, art. 114 alin. (1), art. 115 alin. (1), respectiv art. 119 alin. (1)] prevede ca "**pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere**".

Potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in anul 2007:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

In speta, organele de inspectie fiscala au calculat accesoriile aferente TVA, pe cumulat, prin luarea in considerare a soldului TVA de rambursat din decontul lunii septembrie 2008, astfel ca din analiza anexei 17 la raportul nr. yyy/26.02.2009 rezulta urmatoarele:

- diferenta suplimentara de TVA stabilita in urma verificarii: P lei;
- soldul TVA de rambursat din decontul lunii septembrie 2008: U lei;
- sold TVA de plata la sfarsitul lunii septembrie 2008: H lei;
- majorari de intarziere calculate pana la data de 25.02.2009, in limita soldului TVA de plata: M lei;

- majorari de intarziere calculate pe perioada 25.02.2008-25.02.2009, aferente TVA in suma de D lei: Y lei.

Avand in vedere retinerile de la pct. 3.1 si pct. 3.2 din prezenta decizie, prin care a fost desfiintata decizia de impunere nr. xxx/26.02.2009 pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de D lei, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae* urmeaza a se desfiinta decizia nr. xxx/26.02.2009 si pentru majorarile de intarziere aferente in suma de Y lei, organele de inspectie fiscala urmand sa recalculeze majorarile de intarziere in functie de rezultatul reverificarii dispuse.

Totodata, in conditiile in care SC ABC SRL a contestat integral majorarile de intarziere in suma de M lei, din care numai Y lei sunt aferente debitului desfiintat in suma de D lei, rezulta ca diferenta de accesorii in suma de M lei - Y lei = F lei reprezinta majorari de de intarziere aferente debitului necontestat si datorat. In consecinta, capatul de cerere privind majorarile de intarziere in suma de F lei urmeaza a fi respins ca neintemeiat.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126 alin. (4) lit. c), art. 128 alin. (3), art. 134¹ alin. (3), art. 134² alin. (1), art. 141 alin. (2) lit. e) si alin. (3), art. 145 alin. (1), alin. (2) lit. a) si alin. (5), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 147¹ si art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 54 din Normele metodologice de aplicarea a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 12 din O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, republicata, art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2), art. 105 alin. (1), art. 109 alin. (1), art. 119, art. 120 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC ABC SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/26.02.2009, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru majorari de intarziere aferente TVA in suma de **F lei**.

2. Desfiinteaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/26.02.2009, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector pentru diferenta suplimentara de TVA in suma **D lei** si majorarile de intarziere aferente in suma de **Y lei**, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi contestata potrivit legii, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.