

DECIZIA nr.321/09.09.2020
privind soluționarea contestației formulate de
societatea X SRL
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr...../04.06.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice prin adresa nr...../29.05.2020 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București sub nr...../04.06.2020 asupra contestației formulate de **societatea X SRL**, cu sediul în str. nr....., sector 5, București.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice sub nr...../22.05.2020 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...../08.04.2020, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr...../08.04.2020 și comunicată prin remitere sub semnătură în data de **09.04.2020**, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de lei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268 alin.(1), art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de societatea X SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, s-au constatat următoarele:

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 5 a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială privind TVA la societatea X SRL pentru perioada 11.02.2019 - 31.12.2019, constatările inspecției fiind consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr...../08.04.2020, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...../08.04.2020, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de lei și s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de lei.

Diferența de TVA stabilită suplimentar în sumă de lei se compune din:

- lei, TVA dedusă pentru achizițiile efectuate de societate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, contrar prevederilor art.268 alin.(9) lit.c) și art.297 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu pct.67 alin.(14) din H.G. nr.1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal;
- lei, TVA dedusă pentru achiziții efectuate începând cu data înregistrării în scopuri de TVA, contrar prevederilor art.316 alin.(1) lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu pct.88 alin.(1) lit.b) din H.G. nr.1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

II. Prin contestația formulată societatea X SRL solicită anularea în tot a deciziei de impunere precum și a tuturor actelor subsecvente, aratând următoarele:

Societatea contestatoare susține că a depus în vederea înregistrării în scopuri de TVA Declarația de înregistrare fiscală (formular 010) înregistrată sub nr...../22.01.2019 prin care a bifat casuta 1.7 „*înregistrare prin opțiune pentru aplicarea regimului normal de TVA, deși cifra de afaceri realizată conform art.310 alin.(2) din Codul fiscal este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art.310 alin.(1) din Codul fiscal*”.

Conform Deciziei privind înregistrarea în scopuri de TVA nr...../07.02.2019 emisă de Administrația sector 5 a Finanțelor Publice societatea contestatoare a fost înregistrată în scopuri de TVA potrivit prevederilor art.316 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea în scopuri de TVA fiind valabilă începând cu data comunicării deciziei de aprobare a înregistrării în scopuri de TVA în temeiul pct.88 alin.(1) lit.d) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.1/2016. Astfel, la data de 11.02.2019 societatea X SRL a fost înregistrată în scopuri de TVA, prin opțiune, conform certificatului seria nr.....

Societatea contestatoare susține că a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA ulterior înființării astfel încât Decizia nr...../07.02.2019 emisă de Administrația sectorului 5 a Finanțelor Publice este eronată, baza legală corectă și aplicabilă societății fiind art.316 alin.(1) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, bază legală care dă dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată anterior datei de înregistrare în scopuri de TVA.

Referitor la suma de lei reprezentând TVA dedusă aferentă perioadei iunie 2018 - ianuarie 2019, perioadă în care societatea nu a figurat înregistrată în scopuri de TVA, sumă declarată în decontul de TVA aferent lunii septembrie 2019 la rândul "Regularizări taxă dedusă", societatea contestatoare susține că baza legală aplicabilă pentru deducerea TVA este art.301 alin.(11) lit.a) și lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal a procedat corect la neacceptarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de societate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA în condițiile în care societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA în baza unei prevederi legale eronate, iar organul de inspecție fiscală propune refacerea inspecției fiscale.

În fapt, societatea X SRL a edificat în baza Autorizației de construire nr.../22.05.2018 eliberată de Primaria Municipiului București, pe terenul situat în București, sector 5, str. nr...., imobilul compus din 2S+P+2E+E3 retras, recepția imobilului fiind efectuată conform Procesului verbal nr...../22.10.2018. Așa cum precizează administratorul societății contestatoare scopul pentru care a fost construit imobilul a fost cel de „exploatare comercială prin închiriere în vederea realizării veniturilor din închiriere”.

Societatea X SRL a fost înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 11.02.2019 potrivit prevederilor art.316 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform Deciziei privind înregistrarea în scopuri de TVA nr...../07.02.2019 emisă de Administrația sector 5 a Finanțelor Publice.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea X SRL a dedus in mod eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei compusă din:

- lei, TVA dedusă pentru achizițiile efectuate de societate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, contrar prevederilor art.268 alin.(9) lit.c) și art.297 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu pct.67 alin.(14) din H.G. nr.1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- lei, TVA dedusă pentru achiziții efectuate începând cu data înregistrării în scopuri de TVA, contrar prevederilor art.316 alin.(1) lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu pct.88 alin.(1) lit.b) din H.G. nr.1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În drept, potrivit art.268, art.269, art.292, art.297 si art.316 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal si pct.57 alin.(1), pct.67 alin.(14) si pct.83 alin.(1) din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal:

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

„Art. 268 Operațiuni impozabile

(1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată; Norme metodologice
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278 ;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).

(...)

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

- a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 291 ;
- b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 294 - 296 ;
- c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 292 ;
- d) importuri și achiziții intracomunitare, scutite de taxă, conform art. 293 ;
- e) operațiuni prevăzute la lit. a) - c), care sunt scutite fără drept de deducere, fiind efectuate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire prevăzut la art. 310, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții”.

„Art. 269 Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități”.

„Art. 292 Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități

(...)

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

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și superficia, cu plată, pe o anumită perioadă.

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

„Art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(...)

(6) În condițiile stabilite prin normele metodologice se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 316”.

„Art. 316 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în

România conform art. 297 alin. (4) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 310 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 310 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă.

Norme metodologice

(...)

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 310 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

d) dacă efectuează operațiuni scutite de taxă și optează pentru taxarea acestora, conform art. 292 alin. (3)”.

H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal

„**57. (1)** În sensul art. 292 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 332 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia”.

„**67. (14)** În sensul art. 297 alin. (6) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 316 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 301 alin. (2) din Codul fiscal. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 323 din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, cu excepția situației în care s-a aplicat regimul special de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 310 din Codul fiscal. În cazul micilor întreprinderi care au aplicat regimul special de scutire în conformitate cu prevederile art. 310 din Codul fiscal și care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, taxa pentru achiziții efectuate înainte de înregistrare se deduce potrivit prevederilor pct. 83 și 84”.

„**83. (1)** În sensul art. 310 alin. (1) și art. 316 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă cu sediul activității economice în România, care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România, se consideră că aplică regimul special de scutire pentru întreprinderile mici, dacă nu solicită înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, conform art. 316 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal”.

(...)

(11) În sensul art. 310 alin. (11) din Codul fiscal, persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă prin opțiune conform prevederilor art. 310 alin. (3), coroborate cu prevederile art. 316 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, și persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă în cazul depășirii plafonului de scutire în termenul stabilit la art. 310 alin. (6) din Codul fiscal au dreptul la ajustarea taxei deductibile aferente:

a) bunurilor aflate în stoc, serviciilor neutilizate și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, în momentul trecerii la regimul normal de taxare, în conformitate cu prevederile art. 304 din Codul fiscal;

(...)

d) achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 282 alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal înainte de data trecerii la regimul normal de taxă și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după această data”.

În speță, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală se rețin următoarele:

- societatea X SRL a fost înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 11.02.2019 potrivit prevederilor art.316 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- societatea X SRL este persoană impozabilă conform prevederilor art.269 alin.(1) din Legea nr.227/2015 cu modificările și completările ulterioare, care aplică de la data înființării până la data înregistrării în scopuri de TVA regimul special de scutire prevăzut la art.310 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- scopul activității societății îl reprezintă închirierea imobilului deținut în proprietate, operațiune ce se încadrează în prevederile art.292 alin.(2) lit.e) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- societatea a depus la Administrația sectorului 5 a Finanțelor Publice Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.292 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal sub nr...../13.02.2020, Notificare ce cuprinde întreaga suprafață a imobilului;
- dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA se acordă cu excepția situației în care s-a aplicat regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;
- societatea X SRL nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.268 alin.(9) lit.c) și art.297 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu pct.67 alin.(14) din H.G. nr.1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației se reține faptul că societatea contestatoare, ulterior înființării, a depus la Administrația sectorului 5 a Finanțelor Publice Declarația de înregistrare (formular 010) sub nr...../22.01.2019 prin care a bifat casuta 1.7 „înregistrare prin opțiune pentru aplicarea regimului normal de TVA, deși cifra de afaceri realizată conform art.310 alin.(2) din Codul fiscal este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art.310 alin.(1) din Codul fiscal”.

Față de cele de mai sus a fost solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației sectorului 5 a Finanțelor Publice exprimarea unui punct de vedere cu privire la emiterea Deciziei de înregistrare în scopuri de TVA nr...../07.02.2019 ținând cont de opțiunea exprimată de contribuabil precum și formularea de propuneri de soluționare a contestației în acest sens.

Prin adresa nr...../18.08.2020 înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr...../25.08.2020 organele de inspecție fiscală precizează următoarele:

- formularul 010 depus de societatea contestatoare sub nr...../22.01.2019 reprezintă o declarație de mențiuni, iar organul fiscal competent a efectuat corecția materială înregistrând în scopuri de TVA societatea conform prevederilor art.316 alin.(1) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În acest sens, a fost emisă Decizia pentru îndreptarea erorilor privind înregistrarea în scopuri de TVA nr...../07.08.2020 prin care societății contestatoare i se comunică faptul că „din eroare ați fost înregistrat în scopuri de TVA conform art.316 alin 1) lit a”, iar pentru îndreptarea erorii materiale Decizia privind înregistrarea în scopuri de TVA potrivit prevederilor art.316 alin.(1) lit a) sau c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, nr...../07.02.2019 se modifică în sensul că „înregistrarea în scopuri de TVA este aprobată conform art.316 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal”;

- prin operarea corecției materiale efectuate prin care societatea contestatoare a fost înregistrată în scopuri de TVA conform art.316 alin.(1) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, prevederile legale din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...../08.04.2020 nu mai sunt aplicabile pentru TVA stabilită suplimentar în sumă totală de lei.

Concluzia organului de inspecție fiscală din adresa mai sus menționată este faptul că se propune refacerea inspecției fiscale potrivit art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele de mai sus, urmează ca în temeiul dispozițiilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură fiscală să se dispună desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...../08.04.2020 cu privire la suma de lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

Conform dispozițiilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 279 Soluții asupra contestației

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

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.

Prin urmare, cu privire la suma de lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector 5 a Finanțelor Publice vor proceda la efectuarea unei noi inspecții fiscale în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie prin reanalizarea dreptului de deducere a TVA în sumă de lei și emiterea unei noi decizii.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.268, art.269, art.292, art.297 și art.316 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct.57 alin.(1), pct.67 alin.(14) și pct.83 alin.(1) din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal și art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

DECIDE

Desființează în parte Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...../08.04.2020, emisă de Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice cu privire la suma de lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, urmând

ca Administrația sector 5 a Finanțelor Publice să procedeze la reanalizarea situației fiscale a societății ținând cont de prevederile legale în vigoare, susținerile acesteia și reținerile din prezenta decizie.

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