

**DECIZIA nr. 43 din 31.01.2020**  
privind soluționarea contestației formulată de **ABC SRL**,  
cu sediul în....., județul X,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG\_...2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ....2020, înregistrată sub nr. MBR\_REG\_...2020 de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală cu privire la contestația societății ABC SRL, reprezentată convențional de Cabinet de avocat .... conform împuternicirii avocațiale originale .../2019, a cărei soluționare a fost delegată conform notei avizate anexată în copie la dosarul cauzei.

Prin decizia nr. dsc/2016 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .... a suspendat soluționarea contestației formulată de ABC SRL împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-x yyy/2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-x zzz/2015 prin care s-au stabilit obligații fiscale în cuantum de **C lei**, din care:

- V lei TVA;
- A lei accesorii aferente TVA.

Împotriva deciziei nr. dsc/2016 societatea a formulat acțiune în contencios administrativ care a format obiectul dosarului nr. .../2016. Prin sentința civilă nr.....2016 a Curții de Apel ....., rămasă definitivă în urma respingerii recursului prin decizia civilă nr. ....2019 a Înaltei Curți de Casație și Justiție s-a dispus anularea deciziei nr. dsc/2016 și obligarea organului fiscal la soluționarea contestației formulată de reclamanta ABC SRL împotriva deciziei de impunere nr. F-x yyy/2015. Reluarea procedurii de soluționare a contestației a fost solicitată de societatea ABC SRL prin reprezentant convențional prin adresa înregistrată sub nr. ....2019.

Având în vedere hotărârea judecătorească definitivă și delegarea de competență acordată de A.N.A.F., Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București va relua procedura de soluționare pe fond a contestației formulată de ABC SRL împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-x yyy/2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-x zzz/2015 pentru suma de C lei reprezentând TVA și accesorii aferente.

În vederea soluționării contestației, prin adresa nr. MBR\_DGR\_...2020 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul X să comunice stadiul cercetărilor

ce se efectuează în legătură cu sesizarea penală nr. ....2015 formulată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, dar până la data emiterii prezentei decizii nu s-a dispus nicio soluție în cauză.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat în anul 2015 inspecția fiscală parțială la societatea ABC SRL în vederea verificării DNOR aferente lunii ianuarie 2015 prin care s-a solicitat rambursarea TVA în sumă de R lei, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-x zzz/2015, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-x yyy/2015, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA în sumă de V lei pentru perioada 29.05.2013-31.01.2015 și accesorii aferente în sumă de A lei calculate pentru perioada 25.07.2013-31.07.2015.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în urma hotărârii adunării generale nr. 1/14.06.2013, rectificată în data de 21.06.2013, capitalul social al societății a fost stabilit la S lei, din care Sr lei aport în numerar și Sn lei aport în natură al asociatului FTR SA, constând într-un bloc de locuințe, la care se adaugă o cotă de 2,1537% din imobilele reprezentând proprietatea comună, forțată și perpetuă corespunzătoare fazei 2 din Complexul Rezidențial "O" situat în comuna U. Acest aport în natură la capitalul social a fost tratat ca transfer de active conform art. 128 alin. (7) din Codul fiscal și, deoarece societatea ABC SRL nu era înregistrată în scopuri de TVA înainte sau ca urmare a transferului și nici nu a declarat, înregistrat și achitat TVA către bugetul statului în urma transferului de active, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea TVA aferentă în cuantum de V1 lei, prin aplicarea cotei de TVA de 24% la suma de Sn lei reprezentând valoarea aportului în natură.

În privința TVA dedusă, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de V2 lei aferentă facturilor de avansuri pentru achiziția a 32 de apartamente situate în blocul BL2, considerând că acestea nu sunt aferente realizării unor operațiuni taxabile, necunoscându-se dacă aceste achiziții sunt destinate realizării unor operațiuni impozabile cu drept de deducere.

Pentru diferențele suplimentare de TVA organele de inspecție fiscală au stabilit și accesoriiile aferente, calculate pentru perioada 26.07.2013-31.07.2015 în cuantum de M lei majorări/dobânzi de întârziere și P lei penalități de întârziere.

II. Prin contestația formulată și înregistrată la organul fiscal sub nr. ....2015 ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere și rambursarea TVA solicitată prin DNOR-ul aferent lunii ianuarie 2015 invocând următoarele:

Societatea a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală documentul de transfer și a declarației pe proprie răspundere a beneficiarului pentru încadrarea aportului în natură drept transfer de active, în afara sferei de aplicare a TVA, fiind îndeplinite și condițiile de substanță pentru o asemenea

încadrare conform situației contractelor de închiriere a activelor primite, active ce aduc venituri taxabile societății deoarece închirierea este realizată cu TVA.

Reclasificarea tranzacției drept o livrare de bunuri taxabilă pe motiv că beneficiarul a omis să prezinte documentul de transfer și declarația pe proprie răspundere, deși nu au fost solicitate, excede ceea ce este necesar pentru îndeplinirea obiectivului de prevenire a evaziunii fiscale și oricum nu ar atrage obligații în sarcina ABC SRL, aceasta fiind beneficiara transferului.

În ceea ce privește obligația de ajustare TVA conform art. 149 din Codul fiscal, în lipsa unui cod de TVA la data aportului în natură (sau ca urmare a acestuia), societatea susține că înregistrarea în scopuri de TVA s-a efectuat urmare a depășirii plafonului de scutire de TVA deoarece declarația 010 de la momentul transferului (2013) nu prevedea opțiunea de înregistrare ca urmare a transferului de active. Societatea nu s-a putut înregistra în scopuri de TVA ca urmare a transferului din cauza deficiențelor tehnice de la nivelul autorităților fiscale și, având în vedere refuzul inițial (verbal) al autorităților fiscale de a înregistra societatea în lipsa depășirii plafonului de scutire și îndeplinirii defectuoase a obligațiilor de îndrumare a contribuabilului, nu ar trebui sancționată din aceste motive. Mai mult, în cauza C-183/14 Salomie-Oltean, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a concluzionat că deducerea TVA nu poate fi refuzată pentru simplul motiv că beneficiarul nu era înregistrat în scopuri de TVA atunci când au fost efectuate operațiunile.

Totuși, chiar și în varianta argumentată de echipa de inspecție fiscală în actele atacate, au fost ignorate grav prevederile legale și drepturile ABC SRL, echipa de inspecție ignorând prevederile cu privire la posibilitatea ajustării TVA de către societatea (în favoarea sa) sau valoarea la care ar fi trebuit să opereze o eventuală ajustare în favoarea statului. În cazul unei ajustări de TVA în legătură cu bunurile de capital, societatea va trebui să ajusteze TVA inițial dedusă de cedent (mai exact Dc lei) și nu TVA aplicată de inspectorii fiscali la valoarea transferului. O potențială obligație de ajustare a TVA în legătură cu activele transferate ca aport în natură la capitalul social nu înseamnă recalificarea transferului inițial, maximul aplicabil fiind o potențială obligație de ajustare a TVA strict pentru anul 2013, perioada până la înregistrarea în scopuri de TVA a ABC SRL, organele de inspecție ignorând prevederile art. 149 alin. (5<sup>1</sup>) și art. 152 alin. (9) din Codul fiscal.

În legătură cu TVA în sumă de V2 lei aferentă facturilor de avans pentru achiziția a 32 de apartamente, societatea susține că dreptul de deducere ia loc la momentul exigibilității TVA, adică pe baza facturilor de avans achitate conform art. 145 alin. (1) și art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b) din Codul fiscal și jurisprudenței CJUE din cauza C-107/13 Firin EOOD. Bunurile pentru care s-au plătit avansurile sunt clar identificate în promisiunea de vânzare, iar până la data depunerii contestației a avut loc și livrarea apartamentelor pentru care s-au achitat avansurile în discuție.

Societatea susține că avansurile sunt pentru achiziții ce vor fi utilizate în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, urmând să aloce apartamentele pentru operațiuni taxabile în momentul în care le va recepționa, și nu la momentul achitării avansului. Conform art. 149 alin. (4) lit. a) alin. 2 din Codul fiscal societatea ar avea obligația ajustării TVA doar în măsura în care, ulterior, va utiliza apartamentele achiziționate pentru operațiuni scutite fără drept

de deducere (închiriere scutită de tva), sens ce reiese și din decizia CJUE din cauza C-184/04 Uudenkaupungin Kaupunki, unde la pct. 38 se menționează că dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității și este determinat doar de "capacitatea în care persoana acționează în acel moment".

În susținerea contestației societatea prezintă declarația societății în legătură cu continuitatea activității, documentul de transfer de active ("protocolul" menționat în RIF), lista contractelor de închiriere, permisiunea bilaterală de vânzare-cumpărare nr. 2014/180 și contractul de vânzare-cumpărare pentru achiziționarea a 32 de apartamente.

Cu adresa înregistrată sub nr.....2019 societatea ABC SRL a solicitat reluarea procedurii de soluționare a contestației și a depus și "note scrise" în susținerea contestației prin care invocă încălcarea dreptului său la apărare și reiterează argumentele din contestație cu privire la stabilirea obligațiilor de plată stabilite în sarcina sa, anexând jurisprudență națională și europeană în materie de TVA.

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

### **3.1. Referitor la TVA în sumă de V1 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au determinat corect cuantumul TVA în urma ajustării dreptului de deducere a TVA pentru un bun imobil care a făcut obiectul unui transfer de active și pentru care societatea beneficiară nu s-a înregistrat în scopuri de TVA la momentul efectuării transferului, în condițiile în care nu au stabilit cuantumul TVA dedusă de cedent și nu au aplicat mecanismul pentru ajustări succesive, deși ulterior societatea beneficiară s-a înregistrat în scopuri de TVA și a alocat bunul respectiv în vederea realizării de operațiuni taxabile.*

**În fapt**, societatea ABC SRL (fostă RRR SRL) s-a înființat în data de 29.05.2013 cu un capital social inițial de Sr lei, are ca obiect principal de activitate "cumpărarea și vânzarea de bunuri imobiliare proprii" cod CAEN 6810 și s-a înregistrat în scopuri de TVA din data de 01.01.2014 în baza declarației de înregistrare fiscală nr. df/18.12.2013. Societatea a desfășurat în perioada verificată 29.05.2013-31.01.2015 activități de închiriere imobile conform codului CAEN 6820 pentru activități secundare.

Conform hotărârii AGA nr. 1/14.06.2013, rectificată în data de 21.06.2013, capitalul social al societății a fost stabilit la S lei, din care Sr lei aport în numerar și Sn lei aport în natură al asociatului FTR SA, constând într-un bloc de locuințe BL1 situat în comuna U, str. ...., la care se adaugă o cotă de 2,1537% din imobilele reprezentând proprietatea comună, forțată și perpetuă corespunzătoare fazei 2 din Complexul Rezidențial "O". Ulterior, prin hotărâri AGA succesive, asociatul FTR SA își cesionează părțile sociale deținute către

persoane fizice - cetățeni turci, astfel că în urma AGA din data de 17.11.2014 acest asociat nu mai deține participare la capitalul social.

Pentru aportul în natură la capitalul social evaluat la Sn lei s-a verificat modul de respectare a prevederilor din Codul fiscal, astfel încât operațiunea să fie calificată drept transfer de active. Astfel, organele de inspecție fiscală precizează că bunul a fost evaluat la valoarea de Sn lei prin raportul de evaluare întocmit de ....., evaluator senior în cadrul E SRL și, invocând prevederile art. 128 alin. (7) din Codul fiscal și pct. 6 alin. (7), (8) și (9) din Normele metodologice de aplicare arată că societatea ABC SRL a prezentat doar raport de evaluare, hotărârea AGA și încheierea nr. 102976/08.07.2013 a ANCPPI.

Având în vedere că la primirea aportului în natură primitorul activelor nu era persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA și nici nu s-a înregistrat ca urmare a transferului de active potrivit art. 153 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, acesta (primitorul - societatea ABC SRL) era obligat să plătească TVA dedusă de persoana impozabilă care le-a transferat ca sumă rezultată în urma ajustărilor conform art. 148, art. 149 sau art. 161 din Codul fiscal și să depună în acest sens declarația prevăzută de art. 156<sup>3</sup> alin. (8) din Codul fiscal, respectiv formularul cod 307.

Deoarece ABC SRL nu s-a înregistrat în scopuri de TVA conform prevederilor legale, nu a stabilit, înregistrat și declarat TVA de plată la bugetul de stat urmare transferului de active, nu a prezentat înscrisurile prevăzute de legislația în vigoare referitoare la operațiunea respectivă, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de plată Sn lei x 24% = V1 lei.

Temei de drept: art. 153 alin. (1), art. 128 alin. (7), art. 153<sup>6</sup> alin. (8) din Codul fiscal.

**În drept**, potrivit art. 128, art. 149, art. 152 și art. 156<sup>3</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2013:

"Art. 128. - (7) Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă. **Primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege**".

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

[...]

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă *taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.*

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):

[...]

b) *pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.*

(3) Perioada de ajustare începe:

[...]

b) *de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt recepționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;*

**(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:**

**a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:**

[...]

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

[...]

**c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv; [...]**

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial;

c) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c) și d), ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării;

**(5<sup>1</sup>) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.**

(6) Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată pe o

perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă”.

”Art. 152. - (9) Prin norme se stabilesc regulile de înregistrare și ajustările de efectuat în cazul modificării regimului de taxă”.

”Art. 156<sup>3</sup>. - (8) Persoana impozabilă care este beneficiar al transferului de active prevăzut la art. 128 alin.(7), **care nu este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 și nu se va înregistra în scopuri de TVA ca urmare a transferului, trebuie să depună, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a avut loc transferul, o declarație privind sumele rezultate ca urmare a ajustărilor taxei pe valoarea adăugată efectuate conform art. 128 alin.(4), art. 148, 149 sau 161”.**

Referitor la “transferul de active” în înțelesul taxei pe valoarea adăugată, pct. 6 din Normele metodologice date în aplicarea art. 128 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevede următoarele:

”6. (7) Transferul de active prevăzut la art. 128 alin. (7) din Codul fiscal este un transfer universal de bunuri și/sau servicii, acestea nemaifiind tratate individual, ci ca un tot unitar la persoana impozabilă cedentă, indiferent dacă este un transfer total sau parțial de active. Se consideră transfer parțial de active, în sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, transferul tuturor activelor sau al unei părți din activele investite într-o anumită ramură a activității economice, dacă acestea constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate, *indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți*. De asemenea, se consideră că transferul parțial are loc și în cazul în care bunurile imobile în care sunt situate activele transferate de cedent nu sunt înstrăinate, ci realocate altor ramuri ale activității aflate în uzul cedentului. Simplul transfer al unor active nu garantează posibilitatea continuării unei activități economice în orice situație. Pentru ca o operațiune să poată fi considerată transfer de active, în sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, primitorul activelor trebuie să intenționeze să desfășoare activitatea economică sau partea din activitatea economică care i-a fost transferată, și nu să lichideze imediat activitatea respectivă și, după caz, să vândă eventualele stocuri. *Primitorul activelor are obligația să transmită cedentului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte îndeplinirea acestei condiții*. Pentru calificarea unei activități ca transfer de active nu este relevant dacă primitorul activelor este autorizat pentru desfășurarea activității care i-a fost transferată sau dacă are în obiectul de activitate respectiva activitate. În acest sens a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cazul C-497/01 - Zita Modes.

**(8) Persoana impozabilă care este beneficiarul transferului prevăzut la alin. (7) este considerată ca fiind succesorul cedentului, indiferent dacă este înregistrată în scopuri de taxă sau nu. Beneficiarul va prelua toate drepturile și obligațiile cedentului, inclusiv pe cele privind livrările către sine prevăzute la art. 128 alin. (4) din Codul fiscal, ajustările deducerii prevăzute la art. 148 și 149 din Codul fiscal. Dacă beneficiarul transferului**

**este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal și nu se va înregistra în scopuri de TVA ca urmare a transferului, va trebui să plătească la bugetul de stat suma rezultată ca urmare a ajustărilor conform art. 128 alin. (4), art. 148, 149 sau 161 din Codul fiscal, după caz, și să depună în acest sens declarația prevăzută la art. 156<sup>3</sup> alin. (8) din Codul fiscal. Momentul de referință pentru determinarea datei de la care începe ajustarea taxei, în cazul bunurilor de capital, nu este data transferului, ci data obținerii bunului de către cedent, conform art. 149 sau 161 din Codul fiscal, după caz. Cedentul va trebui să transmită cesionarului o copie de pe registrul bunurilor de capital, dacă acestea sunt obținute după data aderării.** Aplicarea regimului de taxare pentru transferul de active de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală, în sensul anulării dreptului de deducere a taxei la beneficiar, dacă operațiunile în cauză sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune, cu excepția situației în care se constată că tranzacția a fost taxată în scopuri fiscale”.

În speță, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina ABC SRL o diferență suplimentară de TVA în sumă de V1 lei la valoarea aportului în natură la capitalul social adus de FTR SA în cuantum de de Sn lei, având în vedere că societatea nu era înregistrată în scopuri de TVA și nu s-a înregistrat în scopuri de TVA urmare acestei operațiuni și nici nu a depus declarația prevăzută de art. 156<sup>3</sup> alin. (8) din Codul fiscal pentru a achita TVA către bugetul de stat. Tratatamentul fiscal aplicat ca urmare a inspecției fiscale a fost reiterat întocmai în referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

La rândul său, societatea ABC SRL susține, în esență, că au fost îndeplinite condițiile pentru calificarea aportului în natură drept transfer de active, nejustificându-se reîncadrarea tranzacției, că nu trebuia să ajusteze TVA din cauza deficiențelor de ordin tehnic de la nivelul autorităților fiscale și că, oricum, ajustarea s-a efectuat eronat pe baza valorii de aport, în loc să se efectueze ajustarea inițial dedusă de cedent și cu ajustări periodice în favoarea sa, având în vedere că ulterior s-a înregistrat în scopuri de TVA și realizează operațiuni de închiriere în regim de taxare.

În conformitate cu prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2016, care preia prevederile art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare ***”În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”***.

Având în vedere documentele din dosarul cauzei și dispozițiile legale anterior citate, organul de soluționare a contestației reține că, ***în fapt, organele de inspecție fiscală au tratat aportul în natură la capitalul social***

**adus de FTR SA în cuantum de Sn lei drept transfer de active**, din moment ce invocă neînregistrarea în scopuri de TVA a societății ABC SRL în calitate de beneficiar al transferului și nedepunerea declarației prevăzută de art. 156<sup>3</sup> alin. (8) din Codul fiscal pentru a achita la buget TVA rezultată în urma ajustării.

În aceste condiții, devin incidente prevederile pct. 6 alin. (8) din Normele metodologice referitoare la aplicarea art. 128 alin. (7) din Codul fiscal referitoare la preluarea de către ABC SRL, în calitate de beneficiar al operațiunii, a tuturor drepturilor și obligațiilor cedentului în privința realizării ajustărilor de TVA, care trebuiau efectuate ținând cont de prevederile art. 149 din Codul fiscal, având în vedere că obiectul aportului în natură l-a constituit un bloc de locuințe, deci un bun de capital. Din acest punct de vedere, argumentele aduse de societate vis-a-vis de calificarea operațiunii ca transfer de active și nejustificarea reîncadrării acesteia, inclusiv trimiterea la jurisprudența referitoare la transferul de active nu pot fi reținute în soluționarea cauzei, fiind superflue în raport de tratamentul fiscal aplicat finalmente în urma inspecției.

În privința inexistenței obligației de ajustare a TVA, se reține că **din prevederile art. 128 alin. (7) din Codul fiscal și ale pct. 6 alin. (8) din Normele metodologice rezultă cu suficientă claritate faptul că primitorul activelor** - societatea ABC SRL - **este considerat a fi succesorul cedentului** - societatea FTR SA în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere a TVA, iar în situația în care nu este înregistrat în scopuri de TVA și nici nu se înregistrează în urma transferului, este obligat să procedeze la ajustarea TVA și să declare și să achite la bugetul de stat taxa rezultată în urma ajustării, obligația fiind expres stipulată la art. 156<sup>3</sup> alin. (8) din Codul fiscal. Deși aportul în natură la capitalul social a fost adus la scurt timp după înființarea societății (în 14.06.2013 față de 29.05.2013), ABC SRL nu s-a înregistrat în scopuri de TVA **înaintea efectuării operațiunilor pentru care reclamă neefectuarea ajustărilor de TVA și păstrarea dreptului de deducere exercitat de cedentul FTR SA.**

Neînregistrarea în scopuri de TVA pe motiv că declarația de înregistrare fiscală 010 nu prevedea la momentul transferului (în anul 2013) opțiunea de înregistrare ca urmare a transferului de active este neîntemeiată, în condițiile în care *nici în prezent formularul de declarație 010 "Declarație de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni/Declarație de radiere pentru persoane juridice, asocieri și alte entități fără personalitate juridică", aprobat prin OPANAF nr. 3.725/2017 nu prevede așa ceva, opțiunea efectuându-se nu în considerarea transferului de active, așa cum eronat înțelege societatea, ci în considerarea faptului că urmează să realizeze operațiuni taxabile cu bunurile primite în urma transferului de active*, opțiune ce putea fi efectuată în temeiul art. 153 alin. (1) lit. a), c) sau d) din Codul fiscal.

De asemenea, invocarea unui așa-zis refuz inițial al autorităților fiscale de a înregistra societatea în scopuri de TVA în lipsa depășirii plafonului de scutire și îndeplinirea defectuoasă a obligațiilor de îndrumare a contribuabililor din partea organelor fiscale nu poate fi reținută prin prisma legislației fiscale în vigoare la momentul realizării transferului (iunie 2013) și **a lipsei oricărei dovezi cu privire la demersurile întreprinse de societate în vederea înregistrării în scopuri de TVA**, pretins refuzate de organele fiscale. De altfel, societatea afirmă

prin contestație că refuzul inițial al organelor fiscale a fost "verbal" și că înregistrarea în scopuri de TVA la momentul depășirii plafonului a fost stabilită "informal" cu organele fiscale.

Nici jurisprudența CJUE din cauza C-183/14 Salomie și Oltean nu poate fi reținută în soluționarea cauzei deoarece nu este vorba de neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile realizate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, ci de ajustarea lui, societatea contestatoare **confundând dreptul de deducere** a TVA aferentă construcției bunului imobil (blocul de locuințe BL1) exercitat de către FTR SA (cedenta) în temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal **cu ajustarea ulterioară a dreptului de deducere în cadrul perioadei de ajustare** pentru bunurile de capital conform art. 149 din Codul fiscal și **care este în sarcina sa, în calitate de succesor** al cedentei în ceea ce privește efectuarea ajustărilor de TVA.

În schimb, ținând cont de **ajustarea efectuată** pentru determinarea obligației suplimentare de TVA în urma transferului la suma de V1 lei, prin aplicarea cotei de 24% la valoarea de transfer, se rețin ca pertinente argumentele ABC SRL din contestație în ceea ce privește **efectuarea ei eronată de către organele de inspecție fiscală**, și anume: (i) *ajustarea s-a efectuat prin determinarea TVA la o bază reprezentată de valoarea la care a fost evaluat aportul în natură la capitalul social (valoarea de transfer de Sn lei), deși ceea ce trebuia ajustată era valoarea TVA dedusă de cedenta FTR SA conform art. 149 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal;* (ii) *nu s-a ținut cont de faptul că în cadrul perioadei de ajustare de 20 de ani societatea are dreptul și la ajustări în favoarea sa, în condițiile în care s-a înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de 01.01.2014 și a depus notificări de taxare a operațiunilor de închiriere pentru 49 de apartamente situate în bunul imobil transferat începând cu data de 01.01.2014, cu aplicarea prevederilor art. 149 alin. (5<sup>1</sup>) și art. 152 alin. (9) din Codul fiscal.*

Totodată, deși au menționat documentele prezentate de societatea ABC SRL cu privire la aportul în natură (raport de evaluare, hotărârea AGA și încheierea nr. ....2013 a ANCPPI), organele de inspecție fiscală **nu au solicitat în mod expres societății prezentarea registrului bunurilor de capital**, inclusiv pentru bunul transferat în urma aportului și, deși au solicitat efectuarea unui control încrucișat la FTR SA, **din procesul-verbal nr. 1381/25.06.2015 încheiat în urma acestui control nu reiese dacă această din urmă societate a întocmit sau nu registrul bunurilor de capital, care a fost cuantumul TVA dedusă pentru bunul ce face obiectul transferului, când a început perioada de ajustare pentru acest bun și dacă au fost ori nu efectuate ajustări în legătură cu TVA dedusă până la momentul transferului.** Pe de altă parte, nici societatea ABC SRL nu a prezentat în susținerea contestației registrul bunurilor de capital pentru bunul ce face obiectul transferului de active, afirmația în sensul că trebuia efectuată ajustarea TVA inițial dedusă la cedent la nivelul sumei de Dc lei fiind nedovedită de niciun fel.

La reluarea procedurii de soluționare a contestației, cu adresa nr. ....2020 organul de soluționare a solicitat organelor de inspecție fiscală care au emis actele atacate documente și informații cu privire la operațiunile supuse

inspecției, inclusiv punctul de vedere în ceea ce privește susținerile societății contestatoare în privința aplicării ajustării de TVA.

Cu adresa nr. ....01.2020, transmisă prin email în data de 20.01.2020 organele de inspecție fiscală precizează doar că își mențin punctul de vedere, așa cum a fost formulat și în referatul privind soluționarea contestației.

Astfel, din cele anterior prezentate, se desprinde faptul că organele de inspecție fiscală, deși au imputat societății neajustarea TVA în urma transferului pe motivul neînregistrării în scopuri de TVA, acestea nu au efectuat nicio constatare în privința TVA dedusă de cedenta FTR SA, astfel încât contestatoarei, în calitate de beneficiar al transferului, să-i fie imputate atât obligațiile, cât și drepturile aferente, din moment ce legea fiscală o consideră succesoare a cedentei în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere, nu au justificat motivele pentru care au aplicat TVA în cotă de 24% la valoarea de transfer a bunului respectiv și nici nu au aplicat mecanismul de ajustare a TVA prevăzut de art. 149 din Codul fiscal, care obligă/dă dreptul persoanelor impozabile la ajustări periodice succesive, în favoarea statului sau în favoarea contribuabililor, în funcție de natura operațiunilor în folosul cărora bunul este utilizat pe parcursul perioadei de ajustare.

Ca atare, în circumstanțele mai sus-arătate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra cuantumului TVA ce trebuia ajustată de societatea contestatoarea ABC SRL pentru bunul imobil transferat ca aport în natură la capitalul social, motiv pentru care se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*"Art. 279. - (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

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

În consecință, se va desființa parțial decizia de impunere nr. F-x yyy/2015 pentru TVA în sumă de V1 lei, urmând ca organul fiscal emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru aplicarea corectă a mecanismului de ajustare a TVA pentru bunurile de capital prevăzut de art. 149 din Codul fiscal începând cu determinarea cuantumului TVA dedusă pentru bunul de capital și stabilirea perioadei de ajustare în limite temporale (interval de ani

calendaristici) și continuând cu efectuarea ajustărilor propriu-zise pe baza exemplelor prezentate în Normele metodologice date în aplicarea art. 149 din Codul fiscal, ținând cont de faptul că numărul ajustărilor nu este limitat, acesta depinzând de modificarea destinației bunului respectiv în perioada de ajustare, respectiv pentru operațiuni care dau sau nu drept de deducere.

### **3.2. Referitor la TVA în sumă de V2 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă avansurilor facturate pentru achiziția unor apartamente, în condițiile în care nu a prezentat dovada depunerii notificării privind opțiunea de taxare a operațiunilor, care să înlăture prezumția realizării de operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere în urma utilizării apartamentelor și care să probeze intenția alocării lor în folosul unor operațiuni taxabile prin opțiune, cu drept de deducere.*

**În fapt,** organele de inspecție fiscală nu au acordat societății ABC SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de V2 lei aferentă avansurilor pentru achiziția a 32 de apartamente situate în blocul BL2, facturate de FTR SA.

Organele de inspecție fiscală menționează în cuprinsul raportului faptul că facturile nu au fost întocmite cu respectarea prevederilor art. 155 din Codul fiscal în sensul descrierii și identificării obiectului pentru care se facturează avansul, că nu există o formă autentică a unei înțelegeri contractuale în baza căreia s-au facturat avansurile și că promisiunea bilaterală de vânzare-cumpărare nr. 180/2014 din data de 18.12.2014 este fără formă autentică și fără dată certă. La data de 22.12.2014 imobilele erau achitate pe baza facturilor de avans, dar până la data controlului nu era întocmită factura de vânzare și/sau documentele de transfer a dreptului de proprietate asupra imobilelor, deși conform promisiunii bilaterale termenul pentru realizarea transferului dreptului de proprietate stipulat era de "cel mai târziu până la data de 31.03.2015". De asemenea, din documente reieșea posibilitatea cesiunii promisiunii de cumpărare către un terț.

Având în vedere că societatea desfășoară operațiuni de închiriere și că nu se cunoaște intenția folosirii acestora, dreptul de deducere a sumei TVA deductibile înscrisă în facturile de avans poate fi exercitat numai dacă apartamentele respective urmează a fi destinate realizării de operațiuni enumerate la art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv numai atunci și dacă, după recepția bunului, societatea ar notifica organul fiscal cu privire la taxarea operațiunilor de închiriere sau ar prezenta precontracte de închiriere ori precontracte de vânzare-cumpărare cu mențiunea taxării sau alte dovezi care să indice natura operațiunilor ca fiind destinate unei activități taxabile.

În consecință, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de V2 lei, necunoscându-se dacă aceste achiziții sunt destinate realizării unor operațiuni impozabile cu drept de deducere.

Prin contestația formulată ABC SRL susține că are dreptul de deducere a TVA din momentul facturării avansurilor, că livrarea apartamentelor a

avut deja loc și că urmează să aloce apartamentele pentru operațiuni taxabile în momentul în care le va recepționa, și nu la momentul achitării avansului.

**În drept**, potrivit art. 126 și art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data realizării tranzacțiilor:

"Art. 126. - (9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) **operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;**

[...]

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. 141; [...]**".

"Art. 145. - (1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

[...]

(2) **Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) **operațiuni taxabile; [...]**".

În speță, societatea ABC SRL și-a dedus TVA din facturile nr. 650/30.06.2014, nr. 750/31.07.2014, nr. 946/24.09.2014 și nr. 1320/24.12.2014 emise de FTR SA pentru "avans apartament", facturile conținând mențiunea "adresă facturare: apt. bloc BL2".

Societatea a prezentat promisiunea bilaterală de vânzare-cumpărare nr. 2014/180/18.12.2014 prin care s-a obligat să cumpere 32 de apartamente situate în blocul BL2 din Complexul Rezidențial O situat în comuna U pentru suma de J euro plus TVA, încheierea contractului în formă autentică urmând a se efectua cel mai târziu până la data de 31.03.2015. Prețul tranzacției a fost achitat pe baza facturilor de avans până la data de 22.12.2014.

Până la finalizarea controlului și emiterea deciziei de impunere nr. F-x yyy/2015 transferul dreptului proprietate asupra apartamentelor nu s-a finalizat. Ulterior, în susținerea contestației societatea a prezentat contractul de vânzare-cumpărare autenticat sub nr. 871/09.09.2015 pentru apartamentele situate în blocul BL2, la data autentificării având loc transmisiunea proprietății cu toate atributele sale și predarea imobilelor, împreună cu tot ceea ce este necesar pentru exercitarea liberă și neîngrădită a posesiei.

Data fiind natura operațiunilor în litigiu, în speță sunt incidente și prevederile art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

"**Art. 141. - (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.

f) **livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite**, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, **scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi**, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile. 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 sau parte transformată a unei construcții, dacă costul transformării, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției sau a părții din construcție, astfel cum aceasta este stabilită printr-un raport de expertiză, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;

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

Potrivit pct. 38 din Normele metodologice date în aplicarea art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

”38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă stabilită în România **poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.** [...]

(3) **Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente** pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. [...]

(4) Persoana impozabilă stabilită în România, neînregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, va solicita înregistrarea, dacă optează pentru taxare, și va depune și notificarea prevăzută în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice. **Opțiunea de înregistrare în scopuri de taxă nu ține loc de opțiune de taxare a operațiunilor** prevăzute la alin. (1)”.

Din prevederile legale sus-citate reiese că **regimul TVA aplicat tranzacțiilor în legătură cu bunurile imobile este unul complex**, în sensul că:

- în principiu, **aceste tranzacții, inclusiv închirierea și livrarea de bunuri imobile sunt scutite de TVA, fără posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor (scutire prin efectul legii);**

- cu titlu de excepție, pentru anumite tranzacții legate de livrarea bunurilor imobile (nu și închirierea) nu se aplică scutirea de TVA (taxare prin efectul legii);

- totuși, chiar și în situația în care tranzacțiile sunt scutite, **persoanele impozabile pot opta pentru taxarea operațiunilor, care se comunică organelor fiscale pe baza unei notificării, opțiunea putându-se exercita pentru toate bunurile imobile deținute, pentru unul sau mai multe bunuri imobile deținute sau numai pentru o parte dintr-un bun imobil** (taxare prin opțiune).

**Prin urmare, în cazul tranzacțiilor legate de bunuri imobile, în special în cazul închirierilor, legea fiscală instituie o prezumție de scutire de TVA, pentru care persoanele impozabile nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor legate de aceste tranzacții.**

Din acest punct de vedere susținerile societății contestatoare ABC SRL sunt neîntemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei. Astfel, în soluționarea contestației, nu exercitarea dreptului de deducere la momentul facturării avansurilor este problema, **ci faptul că avansurile sunt aferente unor achiziții (cumpărarea de apartamente) destinate realizării unor operațiuni (închirierea apartamentelor) pentru care Codul fiscal prevede scutirea de TVA, fără beneficierea dreptului de deducere.**

Organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența CJUE invocată în susținerea contestației **nu privește cazul particular** al persoanelor impozabile care efectuează **operațiuni de închiriere de bunuri imobile scutite de TVA**, ci privește cazul general al persoanelor impozabile care efectuează operațiuni taxabile și pentru care dreptul de deducere a TVA poate fi exercitat din momentul exigibilității TVA tocmai în considerarea faptului că realizează operațiuni taxabile, deci operațiuni care dau dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor.

De asemenea, jurisprudența CJUE în materie de TVA recunoaște persoanelor impozabile dreptul fundamental la deducerea TVA aferentă achizițiilor, dar tot aceeași jurisprudență CJUE recunoaște și dreptul autorităților fiscale de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective din care să reiasă intenția acestora de a utiliza bunurile achiziționate în folosul operațiunilor taxabile, cu atât mai mult cu cât, în cazul tranzacțiilor legate de bunuri imobile, regula este scutirea de TVA fără drept de deducere, nu taxarea cu drept de deducere.

Dimpotrivă, în cazul societății, pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, **aceasta avea obligația să înlăture prezumția legală a scutirii de TVA pentru utilizarea apartamentelor achiziționate din blocul BL2 și să dovedească că intenționează să le utilizeze în folosul unor operațiuni taxabile** cu drept de deducere. Faptul că societatea era deja înregistrată în scopuri de TVA ori că optase deja pentru taxarea operațiunilor de închiriere a apartamentelor din blocul BL1 nu este în sine suficient, având în vedere că *legea fiscală nu obligă la taxarea tuturor operațiunilor, ci dă dreptul persoanelor impozabile să opteze pentru taxarea operațiunilor legate de un anumit bun imobil sau chiar de o parte dintr-un bun imobil.*

Ca atare, deși nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește momentul exercitării dreptului de deducere a TVA de către societate ("atunci când și dacă, după recepția bunului, societatea ar notifica" - pg. 20/34 din RIF), se reține ca întemeiată constatarea privind obligativitatea prezentării dovezilor obiective din care să reiasă intenția societății de a aloca apartamentele achiziționate în vederea realizării de operațiuni taxabile.

În acest sens, chiar pct. 45 alin. (7) din Normele metodologice date în aplicarea art. 145 din Codul fiscal arată că ”**Justificarea intenției persoanei impozabile de a realiza operațiuni cu drept de deducere** în cazul livrării de bunuri imobile care nu mai îndeplinesc condițiile de a fi considerate noi în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal și al închirierii de bunuri imobile, **anterior momentului livrării/închirierii acestora, se realizează prin depunerea notificărilor** prevăzute în anexa nr. 1 sau, după caz, în anexa nr. 2 la prezentele norme, **în vederea exercitării opțiunii de taxare a operațiunilor respective în conformitate cu art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. Organele de inspecție fiscală vor permite în timpul desfășurării controlului depunerea acestor notificări”.**

Prin urmare, **legea fiscală a prevăzut și calea de urmat** pentru deducerea TVA în cazul tranzacțiilor legate de bunuri imobile, anterior momentului utilizării acestora în folosul unor operațiuni taxabile, și anume depunerea notificării opțiunii de taxare, chiar și în timpul inspecției fiscale, astfel că **notificarea respectivă reprezintă o dovadă pentru justificarea exercitării dreptului de deducere a TVA de către contribuabilii implicați în tranzacții imobiliare.**

Or, contestatoarea ABC SRL nu a înțeles să se prevaleze de posibilitatea justificării exercitării dreptului de deducere a TVA, nedepunând în timpul inspecției fiscale nicio notificare privind opțiunea de taxare a operațiunilor în legătură cu apartamentele situate în blocul BL2. Mai mult, contestatoarea **nu a prezentat nici în susținerea contestației dovada depunerii notificării opțiunii de taxare** la organele fiscale competente, deși transmisiunea proprietății asupra apartamentelor și predarea lor se realizase la data autentificării contractului de vânzare-cumpărare prezentat în susținere, în condițiile în care susține prin contestație că alocarea apartamentelor în folosul unor operațiuni taxabile urma să o efectueze la momentul recepției lor, moment deja consumat din moment ce predarea apartamentelor s-a realizat la data autentificării contractului. De asemenea, se reține că nici cu prilejul reluării procedurii de soluționare a contestației societatea nu a înțeles să prezintă o astfel de dovadă privind opțiunea de taxare a operațiunilor realizate în legătură cu apartamentele situate în blocul BL2.

Dimpotrivă, prin motivațiile aduse prin contestație, societatea ignoră cu desăvârșire faptul că operațiunile de închiriere și de livrare imobile neconsiderate noi conform legii fiscale sunt operațiuni scutite fără drept de deducere în lipsa exprimării opțiunii de taxare concretizată în notificarea depusă și **încearcă să inverse ilegal sarcina probei**, transferând în sarcina organelor fiscale să-i probeze intenția în legătură cu natura operațiunilor ce urmau a fi realizate cu aceste bunuri, contrar jurisprudenței CJUE altminteri invocată și principiului de drept exprimat prin adagiul latin “*actor incumbit probatio*”, principiu regăsit și în art. 250 din Codul de procedură civilă care prevede că “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrieri [...]”.

Prin urmare, având în vedere că societatea nu a prezentat notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor în legătură cu apartamentele din blocul BL2, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei prevederile art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, iar contestația ABC SRL urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nedovedită cu documente pentru TVA în sumă de V2 lei.

### 3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de A lei

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile aferente TVA stabilite în urma inspecției fiscale, în condițiile în care în sarcina sa s-au reținut ca fiind datorate numai o parte din debite, iar pentru cealaltă parte s-a desființat decizia de impunere și s-a dispus refacerea inspecției fiscale.*

**În fapt**, în urma stabilirii diferenței suplimentare de TVA în sumă de V lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA în sumă de R lei și la stabilirea TVA rămasă de plată în sumă de L lei, organele de inspecție fiscală au stabilit și accesoriile aferente, calculate pentru perioada 26.07.2013-31.07.2015 în cuantum de A lei, din care M lei majorări/dobânzi de întârziere și P lei penalități de întârziere.

Din anexa la raportul de inspecție fiscală nr. F-x zzz/2015 reiese că organele de inspecție fiscală au stabilit pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de V1 lei accesorii în sumă de M1d lei dobânzi și P1d lei penalități de întârziere, iar pentru diferența suplimentară în sumă de V2 lei accesorii în sumă de M1r lei dobânzi și P1r lei penalități de întârziere.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

"Art. 120. - (1) Dobanzile 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, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor".

De asemenea, potrivit dispozițiilor art. 47 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, preluate la art. 50 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală "anularea ori *desființarea* totală sau *parțială*, cu titlu irevocabil, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit *creanțe fiscale principale atrage* anularea, *desființarea* ori modificarea atât a *actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii* aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate ori desființate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate sau desființate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului, va emite un nou act administrativ fiscal, prin care va desființa sau modifica în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente".

Având în vedere dispozițiile legale antecitate, principiul de drept *accessorium sequitur principalae* și cele reținute anterior la pct. 3.1 și pct. 3.2 din prezenta decizie, urmează a se desființa decizia de impunere nr. F-x yyy/2015 și pentru accesoriile în sumă de M1d lei dobânzi și P1d lei penalități de întârziere aferente debitului în sumă de V1 lei și a se respinge contestația pentru accesoriile în sumă de M1r lei dobânzi și P1r lei lei penalități de întârziere aferente debitului în sumă de V2 lei.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 126 alin. (9) lit. c), art. 128 alin. (7), art. 141 alin. (2) lit. e) și f) și alin. (3), art. 145 alin. (2) lit. a) art. 149 alin. (5<sup>1</sup>), art. 152 alin. (9) și art. 156<sup>3</sup> alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 6 alin. (7) și (8) și pct. 38 alin. (1), (3) și (4) din Normele metodologice, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE:**

1.Desființarea parțială a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-x yyy/2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-x zzz/2015 în ceea ce privește suma totală de **C1 lei** reprezentând TVA în sumă de V1 lei, dobânzi de întârziere aferente în sumă de M1d lei și penalități de întârziere aferente în sumă de P1d lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceluiași operațiuni, pentru același tip de obligație fiscală ținând cont de

prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de ABC SRL împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-x yyy/2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-x zzz/2015 în ceea ce privește suma totală de **C2 lei** reprezentând TVA în sumă de V2 lei, dobânzi de întârziere aferente în sumă de M1r lei și penalități de întârziere aferente în sumă de P1r lei.

Prezenta decizie poate fi atacată, potrivit legii, în termen de 6 luni de la comunicare, la Curtea de Apel București.