



Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice - Iași

Iași, str. Anastasie Panu nr.26
Cod postal 700025
Tel: +0232/213332
Fax: +0232/219899
e-mail: registratura.generalais@anaf.ro

DECIZIA NR. 5387/05.05.2017
privind soluționarea contestației formulate de
ÎNTREPRINDEREA INDIVIDUALĂ (Î.I.) - X din Bacău, înregistrată la
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,
sub nr.
și la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău,
sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată de Inspekția Fiscală, Serviciul Inspekție Fiscală Persoane Fizice 2, din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, prin Adresa nr., înregistrată la instituția noastră sub nr., cu privire la contestația formulată de **X**, cu sediul în municipiul Bacău, str., jud. Bacău, cod de identificare fiscală, reprezentată de doamna

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane fizice nr. din 27.02.2017, emisă de către Inspekția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, în baza Raportului de inspekție fiscală nr. BCG-AIF

Suma contestată este în valoare de **S lei** și reprezintă taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat petentei în data de **07.03.2017**, prin ridicare sub semnătură de primire, potrivit adresei nr. BCG-AIF din 27.02.2017, anexată la dosarul cauzei, iar contestația a fost transmisă prin poștă în data de **05.04.2017**, potrivit ștampilei aplicată pe plicul anexat, aceasta fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, sub nr. și la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr.

207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. X, prin contestația înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, sub nr. și la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, sub nr., formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. BCG-AIF și a Raportului de inspecție fiscală nr. din 27.02.2017, solicită anularea parțială a actelor administrative fiscale menționate, pentru imputarea unei creanțe în sumă de S lei, reprezentând ajustarea TVA deductibilă în cazul achiziției de mijloace fixe și a accesoriilor aferente acestei sume.

Precizează faptul că a făcut obiectul unui control fiscal în perioada 16.01.2017 – 27.02.2017, având ca obiect modul de îndeplinire a obligațiilor fiscale aferente impozitului pe profit și TVA, pentru perioada 15.02.2011 – 01.05.2016.

În urma controlului, au fost întocmite actele administrative fiscale, prin care au fost stabilite mai multe sume cu titlu de creanțe fiscale, pe care le contestă parțial, mai precis suma de S lei, impusă cu titlu de ajustare TVA aferentă mijloacelor fixe neamortizate, respectiv accesoriile calculate la creanța principală.

1. Referitor la condițiile de nulitate, contestatoarea precizează că decizia de impunere nu este motivată în fapt corespunzător, nu conține destule/suficiente elemente din care să rezulte cauza impunerii/împrejurările concrete și raționamentul detaliat al organului fiscal, în temeiul cărora a concluzionat că datorează suma menționată, respectiv pentru care a operat ajustarea.

Consideră că temeiurile de drept sunt aplicabile în mod eronat la situația descrisă de către organul fiscal emitent, nu corespund cu aceasta, activitatea verificată fiind exercitată în temeiul vechiului Cod fiscal, iar organul fiscal s-a raportat la noul Cod fiscal, în noul Cod fiscal nu mai operează/nu mai este reglementată ajustarea TVA în cazul său.

2. Referitor la netemeinicie, consideră că nu putea opera ajustarea în speța analizată, deoarece se înscrie în excepția de la ajustare, stipulată de normele vechiului Cod fiscal, respectiv pct. 53 alin. (1), prin raportare la art. 128 alin. (4), art. 129 alin. (4) și art. 148 din vechiul Cod fiscal, în condițiile în care contestatoarea nu a efectuat o livrare/prestare către sine.

De asemenea, raportat la art. 148 lit. c) din Codul fiscal, coroborat cu pct. 53 alin. (6) și alin. (7) din norme, ajustarea TVA în cazul anulării înregistrării în scopuri de TVA se face pentru persoanele impozabile care figurează în lista contribuabililor inactivi și a persoanelor în inactivitate temporară, înscrise ca atare la Oficiul Registrului Comerțului, însă contestatoarea nu se află în această ipoteză, nefiind înscrisă în lista contribuabililor inactivi sau în inactivitate temporară la Oficiul Registrului Comerțului, rezultând lipsa obligativității ajustării TVA.

Raportat la specificul bunurilor amortizate, contestă calculul rezultat din ajustarea TVA aferentă valorii neamortizate, având în vedere faptul că organul fiscal a aplicat o perioadă nejustificat de mare pentru amortizare, respectiv 12 ani, deși era în măsură să opereze alte limite de amortizare, mult mai reduse, conform prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe și ale art. 18 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Față de aceste aspecte, solicită admiterea contestației și anularea parțială a actelor administrative fiscale contestate.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspecția Fiscală, în baza Avizului de inspecție fiscală nr., au efectuat inspecția fiscală la **X**, pentru perioada 15.02.2011 – 31.12.2015, referitor la impozitul pe venituri din activități independente și contribuția de asigurări sociale de sănătate, precum și pentru perioada 17.02.2011 – 01.05.2016, referitor la taxa pe valoarea adăugată, iar în urma inspecției fiscale au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. din 27.02.2017, prin care, au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, din care, **X**, contestă suma de **S lei**.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. BCG-AIF 1595 din 27.02.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. BCG-AIF, la Capitolul III - Constatări fiscale, referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, contestată de **X**, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

Obiectul de activitate – Fabricarea de elemente de dulgherie și tâmplărie pentru construcții, cod CAEN 1623.

Obiectivele avute în vedere:

- verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, a concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;
- verificarea corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazei de impozitare și, respectiv, a obligațiilor fiscale aferente de către contribuabil/plătitor;
- verificarea respectării prevederilor legislației fiscale și contabile;
- analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi, relevante pentru aplicarea legislației fiscale;
- verificarea existenței contractelor și modul de derulare, în vederea determinării operațiunilor impozabile realizate de contribuabil/plătitor, care sunt relevante pentru stabilirea bazei de impozitare;

- verificarea înregistrării elementelor de natura veniturilor sau asimilate acestora, aferente activității desfășurate;
- verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile, ori unde se află bunurile impozabile;
- verificarea modului de înregistrare a elementelor de natura cheltuielilor sau asimilate acestora, efectuate în scopul desfășurării activității economice, precum și tratamentul fiscal al operațiunilor/tranzacțiilor care au generat astfel de cheltuieli;
- verificarea corectitudinii tratamentului fiscal aplicat operațiunilor/tranzacțiilor pentru sumele utilizate cu drept de deducere din impozitele, taxele, sau contribuțiile datorate;
- verificarea respectării normelor specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar – contabile, a regimului intern de numerotare a formularelor financiar – contabile, cu menționarea existenței seriei și plajei de numere aprobate de conducerea contribuabilului/plătitorului și datei începerii utilizării acestora, precum și evidența documentelor cu regim special (marcaje cu regim special, respectiv timbre și banderole) dacă este cazul;
- verificarea altor aspecte relevante pentru impozitare, dacă prezintă interes pentru aplicarea legislației fiscale și contabile.

Organele de inspecție fiscală, referitor la diferența de TVA în sumă de 6.867 lei, contestată de contribuabil, precizează că această sumă rezultă din ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de mijloace fixe, calculată la valoarea rămasă neamortizată, la ieșirea din evidența ca plătitor de TVA la cerere la data de 01.05.2016, în baza prevederilor art. 148 alin. (1) lit. c), art. 149 și art. 152 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 53 alin. (4), pct. 61 alin. (6) și alin. (7) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 304 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Precizează că ajustarea în sumă de S lei, s-a efectuat în funcție de cota de taxă în vigoare la data achiziției activului corporal fix de 24% pentru valoarea rămasă neamortizată de S lei, conform prevederilor art. 148 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 304 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cu ocazia investigațiilor pe teren efectuate în data de 15.02.2017, organele de inspecție fiscală precizează că nu le-au fost prezentate panourile fotovoltaice, doamna Părăianu Anca Romina, declarând că acestea au fost demontate de la sediul X și că sunt depozitate în altă localitate.

Organele de inspecție fiscală precizează că s-a întocmit fișa investigațiilor pe teren semnată și ștampilată și de doamna Părăianu Anca Romina, Părăianu Anca Romina, în calitate de reprezentant al X.

Menționează faptul că X, nu a declarat valoarea rezultată ca urmare a efectuării tuturor ajustărilor de TVA în ultimul decont, formular 300

“Decont de taxa pe valoarea adăugată”, care se depune până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost comunicată decizia de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, indiferent care a fost perioada fiscală la TVA, respectiv lună, sau trimestru și nici declarația 307 care se depune în cazul în care ajustările nu sunt declarate în ultimul decont depus sau au fost efectuate ajustări eronate conform prevederilor art. 148 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 304 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală precizează că au ajustat TVA deductibilă aferentă panourilor fotovoltaice la valoarea rămasă neamortizată în sumă de S lei, la data de 01.05.2016, la ieșirea din evidență ca plătitor de TVA la cerere, valoarea de achiziție fiind de S lei, din care s-a scăzut amortizarea calculată în sumă de S lei, pentru perioada 01.06.2011 – 01.05.2016, cu o amortizare lunară de S lei, conform codului de clasificare a mijlocului fix 2.1.16.5., având durata normală de întrebuințare între 8-30 ani, durata luată în calcul de organele de inspecție fiscală fiind de 12 ani, conform prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, a art. 18 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

A. Referitor la condițiile de formă a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. BCG-AIF, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, este investită să se pronunțe dacă decizia de impunere contestată este lovită de nulitate, în condițiile în care a fost emisă de organul fiscal cu respectarea prevederilor legale în vigoare.

În fapt, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice br., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. BCG-AIF

Prin contestația formulată **X**, invocă nulitatea deciziei de impunere întrucât nu este motivată în fapt corespunzător, nu conține destule/suficiente elemente din care să rezulte cauza impunerii/împrejurările concrete și

raționamentul detaliat al organului fiscal, în temeiul cărora a concluzionat că datorează suma menționată, respectiv pentru care a operat ajustarea.

Consideră că temeiurile de drept sunt aplicabile în mod eronat la situația descrisă de către organul fiscal emitent, nu corespund cu aceasta, activitatea verificată fiind exercitată în temeiul vechiului Cod fiscal, iar organul fiscal s-a raportat la noul Cod fiscal, în noul Cod fiscal nu mai operează/nu mai este reglementată ajustarea TVA în cazul său.

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 46 și art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data emiterii deciziei atacate, care stipulează următoarele:

“ART. 46

Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) *Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.*

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.*

(3) *Actul administrativ fiscal emis în formă electronică cuprinde elementele prevăzute la alin. (2), cu excepția elementelor prevăzute la lit. h).*

(4) *Actul administrativ fiscal emis în formă electronică de organul fiscal central se semnează cu semnătura electronică extinsă a Ministerului Finanțelor Publice, bazată pe un certificat calificat”.*

“ART. 49

Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) *Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului*

administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent; [...]”.

Se reține faptul că în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice br., cuprinde toate elementele prevăzute expres de lege, în decizie sunt înscrise motivele de fapt și de drept care au stat la baza stabilirii diferenței de TVA în sumă totală de S lei, respectiv TVA colectată omisă a se înregistra, 50% TVA piese de schimb aferente autoturismelor TVA aferentă achizițiilor care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, TVA dedusă eronat de pe facturi emise pe persoana fizică și nu pe persoana impozabilă și ajustarea TVA deductibilă în cazul achizițiilor de mijloace fixe.

Constatările faptice care cuprind examinarea tuturor elementelor relevante pentru impunere sunt explicitate în Raportul de inspecție fiscală nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice br. din 27.02.2017.

Temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală în decizia contestată, referitoare la ajustarea TVA în sumă de S lei sunt prevederile art. 148 alin. (1) lit. c), art. 149 și art. 152 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 53 alin. (4), pct. 61 alin. (6) și alin. (7) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 304, art. 305 și art. 310 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform reglementărilor specifice de scutire și de ajustare a taxei pe valoarea adăugată.

Față de prevederile legale citate și situația prezentată, rezultă că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice br., îndeplinește toate cerințele legale cu privire la motivarea actului administrativ fiscal.

Față de cele precizate, rezultă că aspectele procedurale invocate de contribuabil, în baza cărora invocă nulitatea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice br. BCG-AIF din 27.02.2017, nu au susținere legală.

Pe cale de consecință, decizia contestată, îndeplinește cerințele legale aplicabile actelor administrativ fiscale, motiv pentru care urmează a se respinge, ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

B. Referitor la diferența de TVA în sumă de S lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea pentru achiziții de mijloace fixe, în condițiile în care, pe de o parte, contribuabilul a fost scos din evidență ca plătitor de TVA la cerere,

începând cu data de 01.05.2016, iar pe de altă parte, persoana impozabilă nu a justificat utilizarea acestora în scopul desfășurării activității economice și nu a adus dovezi care să probeze că neutilizarea integrală a acestora în scopul realizării de operațiuni impozabile s-a datorat unor motive obiective, ce nu depind de voința sa.

În fapt, organele de inspecție fiscală, referitor la diferența de TVA în sumă de **S lei**, contestată de contribuabil, precizează că această sumă rezultă din ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de mijloace fixe, calculată la valoarea rămasă neamortizată, la ieșirea din evidența ca plătitor de TVA la cerere la data de 01.05.2016.

Organele de inspecție fiscală precizează că au ajustat TVA deductibilă aferentă panourilor fotovoltaice la valoarea rămasă neamortizată în sumă de S lei, la data de 01.05.2016, la ieșirea din evidență ca plătitor de TVA la cerere, valoarea de achiziție fiind de S lei, potrivit facturii nr. 001043 din 01.05.2011, aflată în copie la dosarul cauzei, din care s-a scăzut amortizarea calculată în sumă de S lei, pentru perioada 01.06.2011 – 01.05.2016, cu o amortizare lunară de S lei, conform codului de clasificare a mijlocului fix 2.1.16.5., având durata normată de întrebuințare între 8-30 ani, durata luată în calcul de organele de inspecție fiscală fiind de 12 ani, conform prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, a art. 18 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea motivează că ilegal s-a procedat la ajustarea TVA în sumă de S lei întrucât ajustarea TVA în cazul anulării înregistrării în scopuri de TVA se face numei pentru persoanele impozabile care figurează în lista contribuabililor inactivi și a persoanelor în inactivitate temporară, înscrise ca atare la Oficiul Registrului Comerțului.

În drept, potrivit prevederilor art. 145 și art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015:

“ART. 145

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

a) operațiuni taxabile; [...].”

“ART. 149

Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile ori

lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane; nu sunt considerate bunuri de capital activele corporale fixe amortizabile a căror durată normală de utilizare stabilită pentru amortizarea fiscală este mai mică de 5 ani; activele corporale fixe de natura mijloacelor fixe amortizabile care fac obiectul leasingului sunt considerate bunuri de capital la locator/finanțator dacă limita minimă a duratei normale de utilizare este egală sau mai mare de 5 ani;

b) bunurile care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane sunt considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriaza, le da în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane;

c) ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori nu sunt considerate bunuri de capital;

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):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

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:

a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării;

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;

c) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt achiziționate, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării;

d) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările bunurilor de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil transformat sau modernizat, și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizării, plătită ori datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior 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:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145¹;

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

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

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;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu următoarele excepții:

1. bunul de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

2. bunul de capital este pierdut, distrus sau furat, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

(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;

b) pentru cazul prevăzut la alin. (4) lit. b), ajustarea se efectuează de persoanele impozabile care au aplicat pro rata de deducere pentru bunul de capital. Ajustarea reprezintă o cincime sau, după caz, o douăzecime din

taxa dedusă inițial și se efectuează în ultima perioadă fiscală a anului calendaristic, pentru fiecare an în care apar modificări ale elementelor taxei deduse în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2);

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;

d) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. e), ajustarea se efectuează atunci când apar situațiile enumerate la art. 138, conform procedurii prevăzute în norme.

(5¹) 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.

(7) Prevederile prezentului articol nu se aplică în cazul în care suma care ar rezulta ca urmare a ajustărilor este neglijabilă, conform prevederilor din norme”.

Prevederi asemănătoare există în speță, la art. 297 și 305 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare cu 1.01.2016.

Din dispozițiile legale citate mai sus rezultă că dreptul de deducere pentru bunurile de capital este supus ajustării în situația în care acestea nu sunt folosite pentru activități care dau dreptul de deducere integrală.

Având în vedere faptul că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA, (pragraful 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de**

deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din hotărâre).

La paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) **nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activități economice dând naștere la operațiuni taxabile.**

Totodată, potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție, persoana impozabilă ce acționează ca atare, are dreptul să deducă TVA pentru bunurile ce i-au fost livrate în scopul unui proces investițional, și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile.

Dreptul de deducere rămâne dobândit când, **din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa**, persoana impozabilă nu s-a mai folosit de bunurile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În speță, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea dreptului de deducere exercitat inițial de **X**, pentru achiziția unui sistem de panouri fotovoltaice pe motiv că contribuabilul nu mai este plătitor de TVA începând cu data de 01.05.2016, iar pe de altă parte, acestea au fost utilizate parțial în scopul activității economice și pentru realizarea de operațiuni taxabile, având în vedere faptul că bunurile în cauză au fost utilizate în perioada 2011 – 2016, iar cu ocazia investigațiilor pe teren efectuate în data de 15.02.2017, organele de inspecție fiscală precizează că nu le-au fost prezentate panourile fotovoltaice, doamna Părăianu Anca Romina, declarând că acestea au fost demontate de la sediul **X** și că sunt depozitate în altă locație.

Având în vedere faptul că panourile fotovoltaice, au fost achiziționate în anul 2011 și au funcționat pînă în luna mai 2016, contribuabilul trebuia să procedeze la ajustarea TVA dedusă inițial.

Conform codului de clasificare a mijlocului fix 2.1.16.5., bunul în cauză având durata normată de întrebuințare între 8-30 ani, durata luată în calcul de organele de inspecție fiscală a fost de 12 ani, conform prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe pentru o perioadă de 12 ani.

Referitor la motivația contestatoarei potrivit căreia, măsura ajustării TVA este ilegală, nu poate fi luată în soluționarea contestației, întrucât potrivit art. 305 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile, ajustările se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.

Cu privire la faptul că **X**, prin contestație precizează că contestă diferența de TVA în sumă de S lei și accesoriile calculate la creanța principală, organul de soluționare competent, a solicitat în data de

02.05.2017, prin e-mail, organelor de inspecție fiscală să transmită decizia de accesorii emisă în urma controlului și dovada comunicării deciziei către contribuabil.

În data de 03.05.2017, organul fiscal a răspuns că au fost instituite decizii de calcul accesorii în data de 11.04.2017, dar nu a primit confirmarea de primire de la contribuabil.

Se reține faptul că la data depunerii și înregistrării contestației, respectiv **06.04.2017**, decizia de accesorii nu era emisă, aceasta fiind emisă în data de **11.04.2017**, accesoriile nefiind instituite, pot fi contestate de fapt după primirea deciziei de accesorii.

Având în vedere ansamblul considerentelor de mai sus, documentele aflate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie, faptul că **X**, nu aduce argumente și nu depune documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea, în mod legal au stabilit TVA suplimentară în sumă de **S lei**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. din 27.02.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală ntr. BCG-AIF din 27.02.2017, de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspecția Fiscală, urmând a se respinge contestația, ca neîntemeiată, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1. lit a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [.....]”.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE :

Art. 1 Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de **X**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. BCG-AIF, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală ntr. BCG-AIF, de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspecția Fiscală, pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Art. 2 Serviciul Soluționare Contestații 2, va comunica prezenta decizie contestatoarei și Inspecției Fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași sau la Tribunalul Bacău.