

**DECIZIA nr. 241** din 2009                      privind solutionarea  
contestatiei formulata de **SC X S.R.L.**,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr....

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ...., inregistrata sub nr. ..., de catre Administratia Finantelor Publice sector ... cu privire la contestatia formulata de SC X SRL, cu sediul in Bucuresti, str. ....

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector ... sub nr. ... il constituie decizia de impunere nr. ... privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Juridice 1, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ...., prin care s-a stabilit TVA de plata in suma de ... lei si obligatii fiscale accesorii in suma de ... lei.

SC X SRL contesta suma de **... lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata si obligatiile fiscale accesorii in suma de **... lei**.

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

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

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Juridice 1 au efectuat inspectia fiscala partiala la SC X SRL, in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr. ... prin care se solicita suma de ... lei.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... organele fiscale au stabilit TVA suplimentar de plata in suma de ... lei, TVA respinsa la rambursare in suma de ... lei precum si obligatii fiscale accesorii in suma de ... lei.

**II.** Prin contestatia formulata SC X SRL solicita anularea Deciziei de impunere nr...., prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare de plata in suma de ... lei cu titlu de taxa pe valoarea adaugata si in suma de ... lei cu titlu de majorari de intarziere, precum si anularea in parte a Raportului de inspectie fiscala nr. ... cu privire la TVA pentru perioada 01.04.2006-31.12.2008.

Societatea considera netemeinice si nelegale actele contestate referitoare la ajustarea dreptului de deducere al TVA aferenta achizitionarii imobilului situat in str. ...., Bucuresti, precum si a TVA aferenta dotarii acestui imobil.

In sustinerea contestatiei SC X SRL, invoca urmatoarele argumente:

- obiectul principal de activitate al companiei este cumpararea si vanzarea de bunuri imobile, conform cod CAEN 6810, precum si alte obiecte de activitate secundare,

declarate dezvoltare imobiliara cod CAEN 4110 si "inchirierea si subinchirierea bunurilor proprii sau inchiriate" cod CAEN 6820;

- in mod eronat organele de control au procedat la stabilirea TVA suplimentara in suma de ... lei aferenta achizitionarii si dotarii imobilului situat in str. ..., Bucuresti, intrucat intentia societatii a fost intotdeauna si este de a achizitiona imobile in scopul de a le tranzactiona apoi catre terti, indeplinind prin aceasta cerintele obiectului principal de activitate;

- pentru stabilirea tratamentului TVA aplicabil, autoritatile trebuiau sa considere substanta tranzactiei, si anume intentia de a achizitiona imobilul cu scopul de al vinde unui tert, si totodata avand in vedere scaderea tranzactiilor pe piata imobiliara, dotarea acestui imobil in scopul inchirierii unui tert pe o perioada mai mult sau mai putin indelungata;

- la momentul achizitiei societatea a indeplinit conditiile de exercitare a dreptului de deducere pentru TVA aferenta achizitiei constructiilor, iar netranzactionarea acestora catre terte persoane in scopul realizarii obiectivului de activitate nu reduce dreptul de deducere exercitat initial de societate;

De asemenea, societatea invoca in sustinere prevederile legislatiei europene in materie de ajustare a dreptului de deucere a TVA.

Societatea a anexat in copie: contractul de prestari servicii privind intermedierea vanzarii sau inchirierii de imobile nr. ..., precum si antecontractul de inchiriere nr. ..., considerand ca organele de control au procedat in mod eronat cu privire la dispunerea ajustarii TVA in valoare de ... lei aferenta achizitiei atat a imobilului cat si a dotarilor acestuia.

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC X SRL a solicitat rambursarea TVA in suma de ... lei prin decontul de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr. ..., solutionarea acestora facand obiectul inspectiei fiscale partiale conform raportului nr.....

Perioada verificata: 01.04.2006 - 31.12.2007.

***3.1. Referitor la TVA nedeductibila in suma de ... lei reprezentand ajustarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei imobilului situat in str. ..., Bucuresti (... lei), precum si TVA aferenta achizitiilor de mobilier, ustensile de bucatarie, aparatura electronica, electrica si de iluminat, unelte si materiale de constructii, articole si plante de gradina, elemente de tamplarie, obiecte de decoratiuni interioare, articole de baie, etc. (... lei).***

***Cauza supusa solutionarii este daca contestatara are drept de deducere integrala a TVA aferenta achizitiei si dotarii unui imobil, in conditiile in care nu prezinta dovezi obiective care sa sustina intentia sa declarata de a desfasura in imobilul respectiv activitati economice care dau dreptul la deducerea taxei.***

***In fapt***, in baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. ... a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de

inspectia fiscala nr. ... pentru perioada 01.04.2006-31.12.2007, din care rezulta urmatoarele:

- TVA solicitata la rambursare: ... lei;
- TVA stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale: ... lei;
- TVA respinsa la rambursare: ... lei;
- TVA aprobata la rambursare: ... lei;
- majorari de intarziere aferente:... lei.

Prin contestatia formulata, SC X SRL contesta taxa pe valoarea adaugata suplimentar in suma de ... lei si obligatiile fiscale accesorii in suma de ... lei, facand referire **numai pentru suma de ... lei** reprezentand ajustarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei imobilului situat in str. ..., Bucuresti (... lei), pentru care societatea a aplicat masuri de simplificare, precum si achizitiilor de mobilier, ustensile de bucatarie, aparatura electronica, electrica si de iluminat, unelte si materiale de constructii, articole si plante de gradina, elemente de tamplarie, obiecte de decoratiuni interioare, articole de baie, etc. (... lei).

Cu privire la aceasta suma, din documentele existente al dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

1. Societatea a achizitionat un imobil compus din teren in suprafata de .. mp si constructia edificata pe acesta, avand regim de inaltime S+P+E+M, situat in Bucuresti, str. ..., in baza Promisiunii bilaterale de vanzare-cumparare autentificata sub nr.... si a Contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.... de notar public ..., de la SC Y SRL in calitate de promitent vanzator, respectiv vanzator, pentru care au fost aplicate masuri de simplificare (taxare inversa conform art. 160 alin. (2) lit.b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data emiterii facturii). Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a respectat prevederile legale cu privire la exercitarea dreptului de deducere, in sensul ca societatea nu a aplicat ajustarea TVA in suma de ... lei dedusa initial, aferenta achizitiei imobilului, pe motiv ca bunul de capital este folosit de persoana impozabila ca locuinta si nu in folosul activitatii economice, incalcandu-se prevederile art. 149 alin.4 lit.a pct.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile pct. 54 (4) din normele date in aplicarea art. 149 alin. 4 lit.a) din Codul fiscal, si au stabilit TVA de plata in suma de ... lei.

2. Societatea a achizitionat mobilier, ustensile de bucatarie, aparatura electronica, electrica si de iluminat, unelte si materiale de constructii, articole si plante de gradina, elemente de tamplarie, obiecte de decoratiuni interioare, articole de baie, etc., pentru care organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere TVA in suma de ... lei, intrucat au constatat ca aceste achizitii nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, incalcandu-se prevederile art.145 alin.2 lit.a) si art.146 alin. 1 lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, in perioada de desfasurare a inspectiei fiscale partiale, in urma instiintarii nr. ..., s-a efectuat o cercetare la fata locului la sediul secundar declarat al AFP Sector ... sub nr. ... situat la adresa din strada ..., Bucuresti si la imobilul detinut de societate in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.... de notar public ... situat la adresa din strada . ..., Bucuresti, intocmindu-se in acest sens Procesul verbal nr. ....

Imobilul din str. ... numar postal ..., Bucuresti la data intocmirii Procesului verbal nr. ..., nu a fost inregistrat la organul fiscal ca sediu secundar conform art.74 alin. (1) din O.G. nr.92/2003, republicata, deoarece a fost achizitionat in scop de investitie.

Ulterior cercetării la fața locului și după verificarea documentelor primare puse la dispoziție de reprezentantul legal al S.C. X S.R.L, în baza art.94 alin. (3) lit.c) și a art.52 alin. (2) din O.G. nr.92/2003 republicată, echipa de inspecție fiscală a solicitat reprezentantului legal al S.C. X S.R.L, Nota explicativă pentru furnizarea de informații pentru determinarea stării de fapt fiscale cu privire la scopul pentru care a fost achiziționat imobilul situat în strada ... București și la destinația acestuia de la momentul achiziției și până în prezent, informații cu privire la necesitatea cheltuielilor efectuate pentru achiziția de mobilier, ustensile de bucătărie, aparatură electronică, electrică și de iluminat, unelte și materiale de construcții, articole și plante de grădina, elemente de tâmplărie, obiecte de decoratiuni interioare, articole de baie, etc.

Reprezentantul legal al S.C. X S.R.L a formulat pe loc răspunsul la Nota explicativă înregistrată sub nr.....

La întrebarea cu privire la scopul în care a fost achiziționat imobilul situat în strada ... București și cu privire la destinația acestuia de la momentul achiziției și până în prezent, reprezentantul legal al S.C. X S.R.L a răspuns că imobilul "*a fost achiziționat în scopul închirierii*" și "*în prezent imobilul este folosit temporar ca locuință*".

La întrebarea cu privire la necesitatea cheltuielilor pentru achiziția de mobilier, ustensile de bucătărie, aparatură electronică, electrică și de iluminat, unelte și materiale de construcții, articole și plante de grădina, elemente de tâmplărie, obiecte de decoratiuni interioare, articole de baie, etc., reprezentantul legal al S.C. X S.R.L. a răspuns că "*imobilul a fost dotat cu mobilier în scopul închirierii*".

Ținând cont de faptul că S.C. X S.R.L. a utilizat bunul de capital integral în alte scopuri decât activitățile economice precum și pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor de capital, achiziționat în anul 2007.

**In drept**, potrivit art. 125<sup>1</sup>, art. 145, art. 146 și art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2008:

"**Art. 125<sup>1</sup>**. - (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...) 3. **active corporale fixe** reprezintă orice **activ detinut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative**, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu."

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

Potrivit pct. 45 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004:

"(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care aceasta persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții

pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice. Deducerea se exercita prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxa prevazut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, depus dupa înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie îndeplinite urmatoarele cerinte:

a) bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal."

**"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

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

**"Art. 149. - Ajustarea taxei deductibile in cazul bunurilor de capital**

(1) In sensul prezentului articol:

a) *bunurile de capital reprezinta toate activele corporale fixe, definite la art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3, precum si operatiunile de constructie, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparatiile sau lucrarile de intretinere a acestor active, chiar in conditiile in care astfel de operatiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de inchiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispozitia unei alte persoane;*

[...]

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

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

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

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

(3) Perioada de ajustare incepe:

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

b) de la data de 1 ianuarie a anului in care bunurile **sunt folosite prima data**, pentru bunurile de capital prevazute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, si se efectueaza pentru suma integrala a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa

platita sau datorata inainte de data aderarii, daca anul primei utilizari este anul aderarii sau un alt an ulterior anului aderarii;

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

e) in cazurile prevazute la art. 138.

(5) **Ajustarea taxei deductibile se efectueaza astfel:**

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

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

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

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

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

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

Cu privire la ajustarea taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor de capital, pct. 54 alin. (4) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare stabileste urmatoarele:

"54. (4) Incepand cu anul 2008, conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, **daca bunul de capital este utilizat total sau partial in alte scopuri decat activitatile economice** ori pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere a taxei, **ajustarea deducerii se face o singura data pentru intreaga perioada de ajustare**

**ramasa, incluzand anul in care apare modificarea destinatiei de utilizare si proportional cu partea din bunul de capital utilizata in aceste scopuri. [...]**

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

*Mecanismul de ajustare prevazut la art. 149 din Codul fiscal implica stabilirea, printre altele, a achizitiilor, transformarilor si modernizarilor ce sunt tratate ca bunuri de capital, a destinatiei utilizarii acestora, a cuantumului taxei supusa ajustarii, a perioadei de ajustare, a momentului modificarii destinatiei, a suprafetii din imobil destinata utilizarii in alt scop decat cel avut in vedere initial la exercitarea dreptului de deducere, precum si efectuarea calculelor necesare impuse de aplicarea mecanismului.*

Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile isi pot **justifica** exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: **achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor care dau drept la deducere** si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile prevazute de legea fiscala. **In situatia in care achizitiile nu sunt folosite pentru realizarea de operatiuni care dau drept la deducere sau sunt folosite, integral ori partial, in alte scopuri decat activitatile economice, taxa dedusa initial este supusa mecanismului de ajustare** stabilit de legislatia fiscala, in cazul bunurilor de capital mecanismul fiind cel prevazut la art. 149 din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezulta ca societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei pentru bunul imobil achizitionat in data de ..., pe care l-a utilizat in alte scopuri decat activitatea sa economica, conform precizarilor date de reprezentantul legal al S.C. X S.R.L. in Nota explicativa nr..... *(in prezent imobilul este folosit temporar ca locuinta)*, aspect reiterat si prin contestatia formulata, astfel: "administratorul societatii si nu altcineva isi petrece o parte din timp la aceasta locatie".

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, intrucat au constatat ca, in perioada supusa inspectiei fiscale, acest apartament nu a fost utilizat de catre contestatara in scopul desfasurarii activitatii economice, intentia acesteia de a achizitiona imobile in scopul de a le tranzactiona apoi catre terti, nefiind sustinuta cu documente (nici in fata organelor de inspectie fiscala, nici cu ocazia depunerii contestatiei), mai mult din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca intentia a fost pentru desfasurarea operatiunilor scutite fara drept de deducere (inchiriere), iar ulterior ca "locuinta".

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia persoanelor impozabile de a desfasura activitati economice supuse taxei, se retin urmatoarele:

1. In primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".**

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, **contrar sustinerilor contestatarei, simpla achizitie a unui bun pe numele persoanei impozabile, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului achizitionat.**

2. In al doilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 JR, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeasi hotarare).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale* sa solicite **dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.**

3. In sfarsit, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva** fraudei, a evaziunii fiscale si a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**



Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care **legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.**

Referitor la afirmatia societatii potrivit careia organele de control au procedat in mod eronat cu privire la dispunerea ajustarii TVA in valoare de ... lei aferenta achizitiei atat a imobilului cat si TVA aferenta dotarilor acestuia in suma de ... lei, anexand in sustinere copie: contractul de prestari servicii privind intermedierea vanzarii sau inchirierii de imobile nr. ..., precum si antecontractul de inchiriere nr. ..., nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, in situatia in care bunul de capital se utilizeaza in alte scopuri decat activitatea economica sau pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere. In situatia inchirierii societatea trebuia sa notifice optiunea de aplicare a regimului de taxare pentru operatiunile de inchiriere a bunului imobil situat in strada ..., Bucuresti, acestea fiind operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, conform prevederilor art.141 alin. (2) lit.e) din Legea nr.571/2003, care precizeaza:

**“Art. 141**

**Scutiri pentru operatiuni din interiorul tarii (...)**

**(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa: (...)**

**e) arendarea, concesionarea, inchirierea si leasingul de bunuri imobile, (...)**”

Daca persoana nu a optat pentru taxare, inchirierea este o operatiune scutita de taxa pe valoarea adaugata, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate la momentul achizitiei, respectiv, in situatia in care aceasta a fost dedusa, este obligatorie efectuarea ajustarii prevazuta la art. 149 din Codul fiscal.

Mai mult, pe perioada supusa inspectiei fiscale partiale 01.04.2006-31.12.2007, contestatara nu obtinut venituri din exploatare, veniturile inregistrate de societate provenind din dobanzi bancare, societatea inregistrand TVA colectata in suma de ... lei din taxare inversa aferenta achizitiei imobilului situat in strada ..., Bucuresti.

De asemenea, din documentele existente la dosar, rezulta ca **nu a fost prezentata nicio dovada obiectiva** care sa sustina intentia declarata a contestatarei, de exemplu *planuri de arhitectura din care sa rezulte compartimentarea imobilului in scop economic, inregistrarea imobilului ca punct de lucru secundar sau principal, angajarea de personal salariat ori colaboratori, etc.*

In acest sens, in referatul cauzei organul de inspectie fiscala precizeaza ca *“imobilul din strada ..., Bucuresti, conform declaratiilor reprezentantului legal al SC X S.R.L. la data intocmirii Procesului verbal nr...., nu a fost inregistrat la organul fiscal ca sediul*

*secundar conform art.74 alin. (1) din O.G. nr.92/2003, republicata, deoarece a fost achizitionat in scop de investitie”.*

Se retine ca, desi invoca in sustinerea contestatiei dispozitiile art. 149 din Codul fiscal, dispozitii care vizeaza ajustarea dreptului de deducere pentru bunurile de capital achizitionate, in raport cu modificarile intervenite in utilizarea bunului, aceasta nu a depus in sustinerea contestatiei nici un document din care sa rezulte o alta situatie de fapt cu privire la motivele pentru care aceste prevederi sunt diferite fata de constatările organelor de inspectie fiscala, cu privire la neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de ... lei.

Cu privire la suma de ... lei reprezentand TVA aferenta achizitiei de mobilier, ustensile de bucatarie, aparatura electronica, electrica si de iluminat, unelte si materiale de constructii, articole si plante de gradina, elemente de tamplarie, obiecte de decoratiuni interioare, articole de baie, etc., nu aduce niciun argument care sa conduca la faptul ca dotarea imobilului a fost efectuata pentru a desfasura operatiuni taxabile.

Avand in vedere ca S.C. X S.R.L. nu a prezentat nicio dovada care sa sustina intentia sa de a desfasura activitatea economica in imobilul situat in strada ..., Bucuresti, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ....

Intrucat prin contestatia formulata societatea nu aduce niciun argument impotriva sumei de ... lei, reprezentand TVA neadmis la deducere, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata, avand in vedere ca potrivit art.213 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala “*Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. **Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii**”.*

### **3.2. Referitor la majorarile de intarziere in suma de ... lei aferente taxei pe valoarea adaugata:**

***Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza majorarile de intarziere in suma de ... lei aferente taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care in urma inspectiei fiscale s-a constatat ca societatea nu avea dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adaugata solicitata.***

**In fapt**, prin Raportul de inspectie fiscala nr. ..., Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector ... a stabilit o diferenta de taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, urmare achizitiei a unui bun imobil si a dotarii acestuia, care, in perioada supusa verificarii nu a fost utilizat in scopul desfasurarii activitatii economice.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... au fost calculate accesorii in suma de ... lei, pe perioada 26.01.2007-21.05.2009 aferente taxei pe valoarea adugata suplimentara stabilita de plata.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 90, art. 119 si art. 120 din Codul de procedura fiscala, republicat:

**"Art. 90 - (1) **Cuantumul obligatiilor fiscale se stabileste sub rezerva verificarii ulterioare.****

(2) Decizia de impunere sub rezerva verificarii ulterioare poate fi desfiintata sau modificata, din initiativa organului fiscal sau la solicitarea contribuabilului, pe baza constatarilor organului fiscal competent."

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

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

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

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, intrucat in sarcina societatii a fost retinut ca datoreaza TVA de plata in suma de ... lei, precum si faptul ca societatea nu a prezentat un alt mod de calcul al majorarilor de intarziere aferente TVA, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", se constata ca organul de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector ... a emis corect Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., prin care a stabilit majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.

Drept pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata de S.C. X S.R.L. urmeaza a se respinge ca neintemeiata

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11, art. 125<sup>1</sup>, art.141, art. 145, art. 146 si art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.45 si pct. 54 alin. (4) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, art. 90, art. 119, art. 120, art. 216 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat

#### **DECIDE:**

Respinge contestatia formulata de S.C. X S.R.L. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... prin care organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector ..., Activitatea de Inspectie Fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Juridice ..., au stabilit TVA de plata in suma de ... lei si obligatii fiscale accesorii in suma de ... lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.