



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5, București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 291 / 18 .11.2016
privind soluționarea contestației depusă de
.X. SRL înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor -
Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. A_SLP .X./01.11.2016

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice – .X. prin adresa nr. .X./28.10.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP .X./01.11.2016 asupra contestației formulată de .X. SRL cu sediul în .X., Calea .X., sector .X., înregistrată la ONRC sub nr. .X./2015, CUI RO.X., prin împuternicit .X.SRL, conform împuternicirii nr. X/18.05.2016

.X. SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-PH .X./22.08.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-PH .X./22.08.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Pentru Contribuabilii Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoare adăugată solicitată la rambursare și respinsă de organele de control;
- .X. lei taxa pe valoare adăugată datorată suplimentar.

Față de data comunicării deciziei de impunere contestate, respectiv **25.08.2016**, potrivit datei de pe ștampila poștei, aplicată pe plicul de expediere, în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu

modificările și completările ulterioare, fiind transmisă la data de **10.10.2016** potrivit ștampilei de pe plicul de expediere poștală aflat la dosar.

Constatând ca în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. SRL.

I. Prin contestația formulată, .X. SRL solicită admiterea contestației, anularea în totalitate a Deciziei de impunere nr. F-PH.X./22.08.2016 și a Raportului de inspecție nr. F-PH.X./22.08.2016 și în consecință dispunerea următoarelor:

- recunoașterea dreptului de a deduce taxa pe valoare adăugată în sumă de .X. RON;

- rambursarea taxei pe valoare adăugată în sumă de .X. RON;

- exonerarea.X. de la plata TVA datorată suplimentar în suma de.X. RON.

Totodată, în subsidiar, în măsura în care organul de soluționare apreciază că nu se impune anularea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție, .X. SRL solicită suspendarea soluționării contestației în ceea ce privește Decizia de impunere nr.F-PH.X./22.08.2016 și a Raportului de inspecție nr. F-PH.X./22.08.2016 până la soluționarea definitivă a cauzei ce face obiectul dosarului nr. .X./2014 aflat pe rolul Curții de Apel .X., în temeiul art. 277, alin.(1), lit. b) din Codul de Procedură Fiscală.

.X. SRL a achiziționat în data de 28.11.2011 de la .X. ROMANIA SRL un teren cu o suprafață totală de .X. mp, localizat .X. din intravilanul comunei .X., județul .X., în scopul realizării unui proiect de hale industriale, prețul agreat fiind de .X. lei, inclusiv TVA în sumă de .X. lei.

.X. SRL susține că a înregistrat în evidența sa contabilă achiziția terenului din 2011 și a solicitat apoi rambursarea TVA.

Ca urmare a acestei solicitări, autoritățile fiscale au inițiat în martie 2013 o inspecție fiscală parțială și au decis respingerea la rambursare a TVA în

sumă de .X. lei, considerând că achiziția terenului nu concursa la realizarea de venituri impozabile,.X. neavând nici calitatea de persoana impozabilă și că tranzacția nu a avut un scop economic.

.X. SRL a contestat decizia pe cale administrativă. Având în vedere că aceasta a fost respinsă, societatea s-a adresat instanței de contencios administrativ în vederea anulării deciziei de impunere, acțiunea făcând obiectul dosarului nr..X./2014 aflat pe rolul Curții de Apel .X..

Societatea contestatoare susține că a vândut terenul în luna noiembrie 2015 și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei prin decontul de TVA aferent trimestrului IV 2015, iar la finalul lunii ianuarie 2016 a înregistrat un sold al sumei negative de TVA în sumă de .X. lei pentru care a solicitat rambursarea.

Contestatoarea susține ca i-a fost respins dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei întrucât în privința acesteia se află o cauză pe rolul Curții de Apel .X., față de care, până la data prezentului control, nu a fost emisă o sentință definitivă.

Societatea contestatoare invocă jurisprudența europeană, precizând următoarele:

- existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere a TVA-ului este, în principiu, necesară pentru ca dreptul de deducere a TVA-ului în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile;

- regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA garantează, în consecință, neutralizarea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA;

- în cazul în care administrația fiscală dispune de informații necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept.

Contestatoarea apreciază că principiul fundamental al neutralității TVA impune ca deducerea taxei aferente achizițiilor să fie acordată dacă cerințele

de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoana impozabilă. Contestatoarea consideră că argumentele ce țin de raportarea taxei la un rând sau la altul țin de cerințe de formă care nu au fost încălcate. Totodată, dacă administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune condiții suplimentare de formă care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept.

Dreptul de deducere a TVA a fost respins, inițial, întrucât s-a considerat că nu sunt realizate operațiuni taxabile, iar intenția .X. SRL nu a fost recunoscută. Astfel, în acest caz, sunt aplicabile prevederile art. 147, alin. (2) și nu cele ale alin.(1).

Contestatorul subliniază că potrivit pct.48, alin.(1) din Normele Metodologice de aplicare a art.147 din Codul Fiscal, prevederile alin.(2) ale acestui articol se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale. Acest text de lege confirmă dreptul .X. SRL de a-și exercita dreptul de deducere pentru TVA aferentă achiziției de teren prin decontul de TVA aferent perioadei în care sunt îndeplinite condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere.

Cu privire la constatarea echipei de inspecție referitoare la faptul că terenul a fost vândut la un preț mult diminuat decât a fost achiziționat, contestatorul subliniază irelevanța acestui aspect câtă vreme, așa cum în mod unitar s-a statuat în jurisprudența CJUE, chiar dacă o operațiune a fost executată la preț mai mic decât costul, acest lucru nu împiedică luarea în considerare a existenței unei legături imediate între prestație și contraprestație din perspectiva TVA.

Astfel, pentru toate motivele prezentate mai sus, societatea solicită admiterea contestației, desființarea în totalitate a Deciziei de impunere nr. F-PH.X./22.08.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-PH.X./22.08.2016.

II. Organele de inspecție fiscală ale Administrației pentru contribuabilii mijlocii constituită la nivelul regiunii .X. au efectuat o inspecție fiscală la .X. SRL, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-PH.X./22.08.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-PH.X./22.08.2016

Inspecția fiscală efectuată la .X. SRL a cuprins perioada 01.07.2012-31.01.2016 și a fost efectuată în baza Avizului de inspecție fiscală nr.X/05.07.2016

Acțiunea de inspecție fiscală a avut în vedere verificarea stabilirii corecte a bazei de impunere, legalitatea dreptului de deducere, existența corelațiilor între balanțele de verificare, jurnalele de vânzare și cumpărare, precum și deconturile de TVA, respectarea cotelor de impunere.

Organele de inspecție au constatat că taxa pe valoare adăugată deductibilă înregistrată de societate, în suma de .X. lei, aferentă perioadei verificate, provine în principal din TVA aferentă regularizărilor de taxă deductibilă înscrise în decontul trimestrului IV 2015, în sumă de .X. lei.

Urmare unei inspecții fiscale anterioare efectuate la .X. SRL, prin decizia de impunere nr.X./11.11.2013 emisă la RIF nr. .X./11.11.2013, încheiat de către AJFP .X., organele de control au stabilit că suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoare adăugată deductibilă regularizată, provine din declararea eronată a TVA fără drept de deducere aferentă achiziției unui teren în suprafață de .X. mp, conform facturii nr. .X./28.11.2011 de la .X. România SRL, actualmente .X. SRL.

Împotriva deciziei de impunere nr. .X./11.11.2013, .X. SRL a formulat contestație care a fost respinsă în calea administrativă de atac și ulterior s-a îndreptat împotriva acesteia la Curtea de Apel .X.. Acțiunea se afla pe rol și la data finalizării controlului.

Astfel organele de inspecție fiscală, prin decizia de impunere atacată, au considerat suma de .X. lei ca fiind nedeductibilă.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. SRL poate beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat, reprezentând taxa respinsă la rambursare printr-o decizie de impunere anterioară și preluată în decontul de TVA aferent trimestrului IV 2015 la rândul 30 "Regularizări taxă dedusă", în condițiile în care conform prevederilor legale

soldul sumei negative a TVA solicitată la rambursare nu se reportează în perioada fiscală următoare.

În fapt, .X. SRL a achiziționat în data de 28.11.2011 de la .X. ROMANIA SRL un teren cu o suprafață totală de .X. mp, localizat .X. din intravilanul comunei .X., județul .X., în scopul realizării unui proiect de hale industriale, prețul agreed fiind de .X. lei, inclusiv TVA în sumă de .X. lei, pentru care, prin depunerea decontului de TVA aferent trimestrului II 2012 a solicitat rambursarea.

Organele de control au stabilit faptul că agentul economic nu a obținut venituri conform obiectului de activitate și, anterior, cifra de afaceri raportată conform situațiilor financiare anuale era zero, neînregistrând venituri care să intre în sfera de activitate a taxei pe valoare adăugată, iar societatea nu a avut niciun angajat de la înființare și până la data inspecției fiscale.

Ca atare, organul de control, prin decizia de impunere nr. .X./11.11.2013, încheiată anterior, nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoare adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă achiziției terenului în suprafață totală de .X. mp.

Ulterior, în noiembrie 2015, .X. SRL a vândut terenul achiziționat inițial către .X. ROMANIA SRL, care l-a recumpărat conform facturii .X./18.11.2015, la un preț mult diminuat, respectiv .X. lei, din care TVA în valoare de .X. lei.

.X. SRL a înscris apoi în decontul de TVA aferent trimestrului IV 2015, la rândul 30 „Regularizări taxă dedusă” suma de .X. lei, iar la sfârșitul lunii ianuarie 2016 a înregistrat un sold al sumei negative de TVA în sumă de .X. lei pentru care a solicitat rambursarea.

Organele de inspecție fiscală, prin decizia de impunere nr. FPH.X./22.08.2016, atacată prin prezenta contestație, au considerat ca nedeductibilă suma reprezentând taxa pe valoare adăugată regularizată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.147³ alin.(1), (2) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data operațiunii, care precizează:

“(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru

operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 156².

(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat, și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului. ”

În consecință, potrivit prevederilor legale citate mai sus, în situația în care, urmare a operațiunilor taxabile efectuate într-o perioadă fiscală de o persoană impozabilă rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit sumă negativă a TVA, persoana impozabilă are obligația să efectueze regularizările, reglementate de legea fiscală, prin decontul de TVA. Totodată, suma negativă a TVA cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a TVA rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a TVA reportat din decontul perioadei fiscale precedente, numai în situația în care acesta nu a fost solicitat a fi rambursat.

De asemenea, la alin.(5) și alin.(6) ale art.147³ din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

(5) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 156², persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), care reprezintă regularizările de taxă și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana

impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare."

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de TVA pot solicita rambursarea soldului sumei negative a TVA din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de TVA îmbrăcând, în această situație, forma unei cereri de rambursare, însă dacă persoana impozabilă a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA, atunci această taxă nu se mai reportează în perioada fiscală următoare.

Din analiza Raportului de Inspecție Fiscală nr.F-PH.X./22.08.2016 se reține ca suma de .X. lei a fost solicitată la rambursare prin decontul de TVA aferentă trimestrului II 2012, soluționat în sensul respingerii la rambursare, precum și faptul că societatea nu mai avea posibilitatea să solicite la rambursare aceeași taxă și în decontul de TVA aferent trimestrului IV 2015, care a făcut obiectul prezentei inspecții fiscale.

De asemenea, se reține că potrivit Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1790/2012 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", la rândul 30 din decontul de TVA, „se evidențiază sumele rezultate din corectarea informațiilor de la rândurile 22, 23, 24 și 25 din deconturile anterioare, ajustările prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, a căror exigibilitate este ulterioară datei de 1 iulie 2010, dar care au fost generate de operațiuni pentru care cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată a fost de 19%, potrivit dispozițiilor art. 134² alin. (9) - (11), după caz, din Codul fiscal, precum și orice alte sume rezultate din regularizările prevăzute de legislația în vigoare datorate unor evenimente, cu excepția celor prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, care determină modificarea datelor declarate inițial, cum ar fi nedeclararea din eroare a operațiunii în perioada în care intervine exigibilitatea.”

În ceea ce privește invocarea de către societate a prevederilor art.147¹ alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în

cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.”

precum și cele ale pct. 48 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

“48. (1) Prevederile art. 147¹ alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale.”

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prevederile legale mai sus menționate sunt aplicabile în situația în care societatea nu și-ar fi exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și nu ar fi solicitat această taxă la rambursare.

Or, așa cum s-a reținut mai sus, contestatara și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă trimestrului II 2012, taxă care a fost solicitată și respinsă la rambursare prin decizia de impunere nr..X./11.11.2013 ca urmare a neacordării dreptului de deducere.

Prin urmare, pentru a putea beneficia de prevederile art.147¹ alin.2 din Codul fiscal, societatea nu trebuia să solicite această taxă la rambursare având în vedere că la momentul efectuării operațiunilor nu erau îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere.

Față de cele reținute în considerentele prezentei decizii, în mod legal, organele de inspecție fiscală au respins la rambursare suma de .X. lei și au stabilit suplimentar suma de .X. lei, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va

respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva deciziei de impunere nr. FPH .X./22.08.2016 pentru suma totală de .X. lei.

În ceea ce privește solicitarea societății de a fi suspendată soluționarea contestației cu privire la suma de .X. lei în conformitate cu prevederile art.214 alin.(1) lit.b) din Codul de procedură fiscală, aceasta este lipsită de temei având în vedere faptul că prezenta speță nu se circumscrie prevederilor invocate, atâta timp cât, indiferent de soluția pronunțată de instanță, TVA în sumă de .X. lei nu se reportează în decontul de TVA așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, întrucât a fost solicitată la rambursare printr-un decont anterior perioadei verificate, reprezentând o dublare a sumei, astfel că nu depinde de soluția pronunțată în instanță judecarea prezentei cauze.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie citate se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-PH.X./22.08.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH.X./22.08.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Pentru Contribuabilii Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X. pentru TVA în sumă de .X. lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL

X