

**DECIZIA nr. 581/2017**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
.X.,  
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov, cu adresa nr. X/2017, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/2017, asupra contestatiei formulata de .X., **CUI-x**, cu sediul in x si cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedura in Bucuresti, x.

Obiectul contestatiei inregistrata la registratura organului fiscal sub nr. X/2017, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale nr. x/2017, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. Ilfov, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2017, comunicate sub semnatura de primire in data de x/2017 prin care s-a stabilit TVA suplimentar in suma de **x lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de prevederile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de .X.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I.** Prin adresa inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov sub nr. X/2017, .X. a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale nr. x/2017 prin care s-a stabilit TVA suplimentar in suma de **x lei**, motivand urmatoarele:

- Terenurile nu sunt active amortizabile, deci nu ar fi incluse de legiuitor in definitia activelor corporale fixe, prin urmare ar fi excluse din categoria bunurilor de capital in intelesul prevazut de Codul fiscal;
- Conform definitiei activelor corporale fixe din noul Cod fiscal, terenurile au fost incluse in mod expres in aceasta definitie;
- Prin Codul fiscal vechi, aplicabil spetei, terenurile nu au fost incluse in definitia activelor corporale fixe si nici in definitia bunurilor de capital;
- Ajustarea TVA nu este o masura aplicabila achizitiei unui teren, iar .X. nu poate fi obligata la ajustarea TVA in suma de x lei si la plata acestei sume la bugetul de stat.

In sustinerea contestatiei, contribuabila invoca art. 149 alin. (1), art. 125<sup>1</sup> alin. (1), pct. 3, art. 24 alin. (2) si alin. (4) si art. 266 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In concluzie, .X. solicita anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale nr. x/2017 prin care s-a stabilit in sarcina sa TVA stabilita suplimentar in suma de x lei.

**II.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov au efectuat inspectia fiscala partiala pentru TVA aferenta perioadei x/2013-x/2013 la .X. in baza avizului de inspectie fiscala nr. X/2017.

Constatările inspecției au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. x/2017, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale nr. x/2017 prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de x lei.

III. Luând în considerare motivele invocate de contestatară, documentele existente la dosarul contestației, susținerile organului de administrare fiscală, precum și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza TVA in urma inspetiei fiscale prin care i s-a ajustat dreptul de deducere a TVA aferenta unui bun de capital, in conditiile in care argumentele sale si documentele prezentate in sustinerea contestației nu sunt in masura sa infirme constatarile organelor de inspectie fiscala.***

***In fapt***, prin Raportul de inspecție fiscală nr. x/2017, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada x/2008-x/2013,.X. a dedus TVA aferentă achiziției unui teren.

În baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/2012, societatea contestată a devenit proprietara asupra terenului în x.

Pentru achiziția acestui teren,.X. a dedus, în perioada x/2008-x/2013, TVA în suma de x lei, astfel:

- TVA deductibilă în suma de x lei, în perioada x/2008-x/2009, suma ce a fost solicitată la rambursare prin decontul de TVA aferent lunii 2009 nr. X/2009 și acceptată integral la rambursare prin Raportul de inspecție fiscală nr. x/2009 și Decizia de impunere nr. X/2009;

- TVA deductibilă în suma de x lei, în perioada x/2009-x/2010, suma solicitată la rambursare prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2010 nr. X/2011 și respinsă integral la rambursare prin Raportul de inspecție fiscală nr. X/2011 și Decizia de impunere nr. X/2011;

- TVA deductibilă în suma de x lei, în perioada x/2011-x/2013, suma ce a fost solicitată la rambursare prin decontul de TVA aferent lunii martie 2013 nr. X/2013 și acceptată integral la rambursare prin Raportul de inspecție fiscală nr. x/2013 și Decizia de impunere nr. X/2013.

Începând cu data de x/2013, contribuabilei i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art. 153, alin. (9) lit. e) din Legea nr. 571/2003.

Prin contestația formulată,.X. arată, în esență, faptul că terenurile nu sunt active amortizabile, nu fac parte din categoria bunurilor de capital și prin urmare ajustarea TVA nu este o măsură aplicabilă achiziției unui teren.

***In drept***, potrivit art. 145 și art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

***“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;(…)”***

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

**a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125<sup>1</sup> 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;**

(...)

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

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

(...)

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

Coroborat cu pct. 54 alin. (6) din Normele metodologice:

**“(6) În cazul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată de organele fiscale competente conform art. 153 alin. (9) lit. a) - e) din Codul fiscal, se consideră că bunurile de capital nu sunt alocate unei activități economice pe perioada în care nu au avut un cod valabil de TVA, fiind obligatorie ajustarea taxei conform art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal. Ajustarea va fi reflectată în ultimul decont de taxă depus înainte de anularea înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, persoanele impozabile pot ajusta taxa aferentă bunurilor de capital proporțional cu perioada rămasă din perioada de ajustare, în conformitate cu prevederile art. 149 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. În situația bunurilor de capital livrate în cadrul procedurii de executare silită, în regim de taxare, în perioada în care persoanele impozabile nu au avut un cod valabil de TVA, persoanele impozabile pot ajusta taxa aferentă acestora proporțional cu perioada rămasă din perioada de ajustare, determinată în funcție de anul în care a avut loc livrarea bunurilor respective. Ajustarea va fi reflectată în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior.”**

Din dispozițiile legale sus-citate rezulta ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției bunurilor de capital este supus ajustării în situația în care acesta nu este folosit pentru activități care dau dreptul de deducere integrală.

Mecanismul ajustării dreptului de deducere funcționează în dublu sens: prin ajustarea în favoarea persoanei impozabile (adică exercitarea dreptului de deducere) când persoana câștigă acest drept ca urmare a alocării ulterioare a achizițiilor pentru realizarea de operațiuni cu drept de deducere, achiziții pentru care inițial nu s-a dedus

TVA si prin ajustarea în favoarea statului (adică anularea dreptului de deducere) când persoana impozabilă pierde dreptul de deducere exercitat initial ca urmare a faptului că achizițiile alocate initial realizării unor operatiuni cu drept de deducere sunt realocate ulterior realizării unor operatiuni fără drept de deducere. În cazul bunurilor de capital mecanismul ajustării tine cont de perioada de timp cât bunurile sunt alocate/utilizate pentru realizarea operatiunilor cu drept de deducere vs. operatiuni fără drept de deducere, suma taxei rezultate în urma ajustării tinând cont de perioada de ajustare prestabilită legal la art. 149 din Codul fiscal.

***In speta***, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea dreptului de deducere exercitat initial de .X. pentru achizitia unui teren in anul 2012, motivata de faptul ca urmare anularii inregistrarii in scopuri de TVA din data de x/2013, societatea trebuia sa ajusteze TVA in suma de x lei pentru perioada ramasa de ajustare de 19 ani, in decopntul de TVA aferent lunii octombrie 2013.

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la sustinerile contestatarei se retin urmatoarele:

In baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. X/2012, societatea contestatara a achizitionat dreptul de proprietate asupra terenului situat in x, pentru care, in perioada x/2008-x/2013 a dedus TVa in suma de x lei.

Incepand cu data de x/2013, contribuabilei i-a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art. 153, alin. (9) lit. e) din Legea nr. 571/2003.

*“Art. 153-(9) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:*

*(...)*

*e) dacă în deconturile de taxă depuse pentru 6 luni consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în cazul persoanelor care au perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două perioade fiscale consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în cazul persoanelor impozabile care au perioada fiscală trimestrul calendaristic, nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii, realizate în cursul acestor perioade de raportare, din prima zi a celei de-a doua luni următoare respectivului semestru calendaristic.”*

Intrucat organele de inspectie fiscala, urmare anularii inregistrarii in scopuri de TVA, au constatat ca bunul de capital nu mai este alocat unei activitati economice pe perioada in care nu a avut un cod valid de TVA au procedat la ajustarea taxei deduse in conformitate cu dispozitiile art. 149 alin (5) lit. a) Cod fiscal.

Persoanele impozabile al caror cod de inregistrare in scopuri de TVA este anulat din oficiu de organul fiscal au obligatia ajustarii TVA pentru bunurile imobile pe care le detin, indiferent daca acestea sunt inregistrate in contabilitate in contul de stocuri sau in contul de imobilizari corporale.

Dupa reinregistrarea in scopuri de TVA, persoana impozabila poate ajusta in favoarea sa taxa deductibila aferenta bunurilor respective, proportional cu perioada ramasa din perioada de ajustare.

Argumentul societatii contestatare potrivit caruia terenurile nu sunt active amortizabile si deci nu fac parte din categoria bunurilor de capital nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat interpretarea data de catre aceasta

prevederilor legale nu este conforma cu intentia legiuitorului astfel cum a fost reglementata la art. 125<sup>1</sup> alin (1) pct. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv:

*“Art. 125<sup>1</sup> Semnificația unor termeni și expresii*

*(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*(...)*

**3. active corporale fixe reprezintă orice activ deținut 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;”**

Insasi din definitia activului corporal se intelege ca acesta include orice activ detinut de societate daca are durata normala de utilizare mai mare de un an si valoarea mai mare decat limita prevazuta prin hotarare a Guvernului sau prin titlul respectiv.

Mai mult, la art. 266 alin. (1) pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal se prevede:

*“Art. 266 - Semnificația unor termeni și expresii*

*(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*(...)*

**3. active corporale fixe reprezintă orice imobilizare corporală amortizabilă, construcțiile și terenurile de orice fel, deținute pentru a fi utilizate în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru scopuri administrative;**

Astfel, aceasta prevedere legala vine sa clarifice si sa intareasca definitia activelor corporale fixe.

Se retine ca, in sustinerea contestatiei,.X. nu aduce niciun alt argument referitor la ajustarea efectuata de inspectia fiscala, invocand numai faptul ca terenurile nu sunt active amortizabile si nu depune in sustinerea contestatiei vreun document care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala.

Prin urmare, in raport de cele anterior retinute, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nedovedita cu documente din care sa reiasa o alta situatie fata de cea constatata de inspectia fiscala, astfel incat contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA in suma de x lei stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale nr. x/2017.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 145, art. 149, art. 125<sup>1</sup> si art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.266 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, pct. 54 alin. (6) din H.G. Nr. 44/20014

**DECIDE :**

**Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente** contestatia formulata de.X. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale nr. x/2017, emisa

de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov pentru **taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei.**

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti sau la Tribunalul Ilfov.