

DECIZIA nr. 404 din 02.06.2014 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC**,
cu sediul in..... Bucuresti,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. www/2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr. www/2014 de catre Administratia Sector x a Finantelor Publice cu privire la contestatia ABC, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. yyy/2013.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. FX/2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. RIFX/2013 si comunicata sub semnatura in data de

ABC contesta suma totala de **S lei** reprezentand:

- D lei diferenta TVA stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale;
- A lei accesorii aferente TVA.

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, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector x a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC, pentru perioada 01.06.2008-31.12.2010 urmare reverificarii dispuse prin decizia nr. REV/2013 in urma solutionarii contestatiei formulate de contribuabila impotriva deciziei de impunere nr. FH/2012 prin care s-a solutionat decontul de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare depus in data de

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. RIFX/2013, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. FX/2013, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de D lei si accesorii aferente reprezentand dobanzi in suma de A1 lei si penalitati de intarziere in suma de A2 lei.

II. Prin contestatia formulata ABC solicita anularea deciziei de impunere contestate in ceea ce priveste nerambursarea sumei de D lei

corespunzatoare TVA aferenta sediului la data de 31.12.2010, cu consecinta stabilirii accesoriilor aferente in suma de A lei.

Contestatarul sustine ca baza de impunere si diferentele de creanta fiscala au fost incorect stabilite deoarece nu reflecta starea de fapt fiscala la momentul inceperii inspectiei fiscale, cu incalcarea prevederilor art. 109 alin. (2), art. 94 alin. (3) lit. b) si e) si art. 105 alin. (1) din Codul de procedura fiscala si pct. 91.4 si 102.1 din Normele metodologice.

Respingerea rambursarii TVA aferenta imobilului prin recalcularea ajustarii in baza deciziei nr. DECV1/24.03.2011 a Tribunalului Bucuresti contravine prevederilor legale atata timp cat decizia instantei ramasa irevocabila in 20.02.2012 este ulterioara inceperii inspectiei fiscale, nu constituie document justificativ si nu este reflectata in evidentele financiar-contabile, iar circulara ANAF nr. CC/2012 prevede punerea in executare a sentintei printr-o decizie de rambursare in masura in care suma nu este individualizata intr-un act administrativ, procedura fiind aplicabila la data investirii hotarii judecatoresti in 25.04.2012, data ce este in afara perioadei supuse verificarii.

Organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea cuantumului TVA ce s-ar cuveni contestatarei prin punerea in aplicare a hotararii judecatoresti, stabilind TVA cu drept de deducere aferenta perioadei 2006-2008 deja supusa controlului fiscal, cu incalcarea prevederilor art. 105 alin. (3) din Codul de procedura fiscala.

Potrivit art. 147 alin. (11)-(13) din Codul fiscal ajustarea se face in cazul deducerii TVA corespunzator sumei totale a taxei deductibile; or, pana la sfarsitul perioadei supuse verificarii ABC nu a beneficiat de deducerea TVA aferenta bunului imobil, situatie confirmata si de organele de inspectie fiscala.

Ajustarea TVA a fost efectuata de organele de inspectie fiscala in baza unor calcule proprii si arbitrare, iar suma de RD lei la care se considera ca ar avea dreptul prin punerea in aplicare a hotararii judecatoresti este arbitrara, avand in vedere ca instanta s-a pronuntat asupra principiului aplicabil, nu si asupra sumei, iar determinarea acesteia in timpul inspectiei incalca prevederile legale si procedurale aplicabile.

Metoda de ajustare folosita de contestatarul pentru TVA aferenta sediului s-a bazat pe prevederile art. 149 alin. (1) lit. d), alin. (2) lit. b), alin. (4) lit. c) si alin. (5) lit. c) din Codul fiscal, pentru toata taxa aferenta perioadei ramase din perioada de ajustare, proportional cu suprafetele alocate activitatii economice, iar calculul propriu prezentat nu poate fi arbitrar si subiectiv fiind vorba de un calcul matematic .

Deducerea stabilita de organele de inspectie fiscala prin raportare la o deducere initiala si ajustarea anuala in functie de pro-rata este nelegala intrucat ajustarea se face in perioada in care intervine evenimentul care genereaza ajustarea si pentru toata taxa aferenta perioadei ramase din perioada de ajustare, cu atat mai mult cu cat contribuabilul nu a beneficiat de deducerea TVA potrivit art. 149 din Codul fiscal.

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

3.1. Referitor la aspectele de procedura

Cauza supusa solutionarii este daca, in cazul verificarii modului de ajustare a TVA deductibila pentru sediul social, organele de inspectie fiscala au respectat procedura de verificare prin luarea in considerare a principiului aplicabil si a TVA deja recunoscuta la deducere prin hotararea instantei de contencios administrativ in urma atacarii de catre contribuabila a deciziei de impunere aferenta unei perioade anterioare si care a avut ca obiect modalitatea de deducere a TVA pentru sediul respectiv.

In fapt, ABC a fost supusa inspectiei fiscale pe linia TVA pentru perioada 01.01.2004-31.05.2008 prin raportul de inspectie fiscala nr. RIFI/2009 in baza caruia Administratia Finantelor Publice sector x a emis decizia de impunere nr. FY/2009, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de O1 lei ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de O2 lei si la stabilirea TVA de plata in suma de P1 lei si a accesoriilor aferente in suma de P2 lei.

Impotriva deciziei de impunere nr. FY/2009 contribuabila a formulat contestatie ce a fost respinsa prin decizia de solutionare a contestatiei nr. M/2009 si actiune in contencios administrativ respinsa prin sentinta civila nr. SC/2010 pronuntata de Tribunalul Bucuresti in dosarul nr. DS/3/2009.

In urma solutionarii recursului, prin decizia civila nr. DECV1/24.03.2011 – irevocabila – Curtea de Apel Bucuresti a admis in parte actiunea, a anulat in parte decizia nr. M/2009, decizia de impunere nr. FY/2009 si raportul de inspectie fiscala nr. RIFI/2009 in ceea ce priveste TVA achitata furnizorilor pentru constructia sediului pana la data de 31.12.2006 si a obligat parata Administratia Finantelor Publice sector x la rambursarea sumei reprezentand TVA achitata furnizorilor pentru constructia sediului pana la data de 31.12.2006. Prin decizia civila nr. REV2/20.02.2012 Curtea de Apel Bucuresti a solutionat cererea de revizuire formulata de Administratia Finantelor Publice sector x impotriva deciziei civile nr. DECV1/24.03.2011 si a inlaturat obligatia revizuintei de rambursare a sumei reprezentand achitata furnizorilor pentru constructia sediului pana la data de 31.12.2006.

Prin adresa nr. ADR1/2012, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector x sub nr. ADR2/2012 ABC a invederat organului fiscal, in considerarea deciziilor civile nr. DECV1/24.03.2011 si nr. REV2/20.02.2012 si a art. 47 din Codul de procedura fiscala, ca se impune modificarea deciziei de impunere nr. FY/2009 si emiterea unui nou act fiscal. Totodata, avand in vedere ca are in curs de solutionare o cerere de rambursare TVA pentru care este in derulare inspectia fiscala, existand o interdependenta cu implicatii asupra drepturilor si obligatiilor reciproce, ABC a solicitat extinderea controlului aflat in derulare si emiterea unui singur act administrativ.

La dosarul cauzei se afla adresa nr. ADR3/2012 prin care Serviciul inspectie fiscala persoane juridice 1 a comunicat Serviciului evidenta pe platitori persoane juridice faptul ca, in baza deciziei civile nr. REV2/20.02.2012 a Curtii de Apel Bucuresti, contribuabila ABC beneficiaza de deducerea sumei de RD lei reprezentand TVA aferenta achitata furnizorilor pentru constructia sediului pana la data de 31.12.2006, motiv pentru care TVA de plata in suma de P1 lei si accesorii aferente in suma de P2 lei stabilite prin decizia de impunere nr. FY/2009 se diminueaza cu suma de RD lei – debit si suma de RA lei – accesorii, rezultand obligatii fiscale ramase de plata in suma de DP1 lei – debit TVA si DP2 lei – accesorii aferente.

In baza acestei adrese si a referatului din 04.02.2013 organele fiscale de administrare au emis borderoul de adaugare/scadere a obligatiilor fiscale din 04.02.2013 prin care in evidenta fiscala (fisa pe platitor) a contribuabilei s-au sczut (cu semnul minus) obligatii fiscale in suma de DP1+DP2 lei, din care RD lei debit TVA si RA lei accesorii aferente.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. RIFH/2012 organele fiscale au verificat decontul de TVA cu optiune de rambursare nr. 170059/03.01.2011 pentru perioada 01.06.2008-31.12.2010, iar in baza acestuia a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. FH/2012, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de J1 lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de J2 lei, la stabilirea TVA suplimentara ramasa de plata de J3 lei si a accesoriiilor aferente reprezentand dobanzi in suma de A1 lei si penalitati de intarziere in suma de A2 lei.

In urma solutionarii contestatiei pentru TVA in suma de D-L lei si accesorii aferente in suma de A lei, prin decizia nr. REV/2013 s-a dispus respingerea contestatiei pentru TVA in suma de L lei si desfiintarea deciziei de impunere nr. FH/2012 pentru TVA in suma de D si accesorii aferente in suma de A lei, cu consecinta reanalizarii tuturor circumstantelor necesare determinarii cuantumului TVA aferent bunului imobil la care dreptul contestatara pana la sfarsitul perioadei supuse inspectiei fiscale.

In urma reverificarii dispuse, organele de inspectie fiscala au procedat la reanalizarea exercitarii dreptului de deducere prin raportul de inspectie fiscala nr. RIFX/2013, in baza caruia s-a emis decizia de impunere nr. FX/2013 prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de D lei si accesorii aferente in suma de A lei.

Pentru a stabili aceasta diferenta, la pg. 4-5-6/15 din raport organele de inspectie fiscala au precizat urmatoarele:

- prin decizia civila nr. REV2/20.02.2012 instanta judecatoreasca a decis ca ABC beneficiaza de dreptul de deducere a TVA achitata furnizorilor pentru constructia sediului pana la data de 31.12.2006 determinata prin aplicarea pro-ratei declarate la sfarsitul anului 2006 de 40,25%, astfel ca din TVA dedusa in decontul lunii februarie 2007 in suma de U lei contribuabila are drept de deducere pentru suma de RD lei conform deciziei instantei;

- suma de RD lei impreuna cu accesoriile aferente in suma de RA lei a fost scazuta din evidenta fiscala (fisa pe platitor), prin diminuarea obligatiilor stabilite prin decizia de impunere ce a facut obiectul analizei instantei judecatoresti, iar potrivit circularei ANAF nr. CC/2012 hotararea judecatoreasca produce efecte prin ea insasi, nefiind necesar ca pentru punerea ei in executare sa se emita un alt act administrativ fiscal;

- in luna decembrie 2010 contribuabila insasi a dedus TVA in suma de K lei, suma ce include si TVA in suma de D-L lei reprezentand ajustarea in favoarea contribuabilului a TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate sediului social;

- a fost reanalizat doar dreptul de deducere pentru TVA in suma de D lei din totalul sumei de D-L lei, pornind de la modul in care contribuabila insasi a determinat aceasta suma, constatările fiind prezentate pe larg in cuprinsul raportului.

Prin contestatia formulata ABC sustine, in esenta, incalcarea de catre organele de inspectie fiscala a prevederilor legale referitoare la desfasurarea inspectiei fiscale prin faptul ca au tinut cont de decizia instantei, desi aceasta a ramas irevocabila ulterior inceperii inspectiei fiscale, nu constituie document justificativ si nu este reflectata in evidentele financiar-contabile, nu au emis decizie de rambursare conform circularei ANAF nr. CC/2012 pentru punerea in executare a hotararii prin care instanta judecatoreasca s-a pronuntat doar asupra principiului aplicabil, nu si asupra sumei si au stabilit TVA cu drept de deducere pentru perioada 2006-2008 deja supusa inspectiei fiscale.

In drept, potrivit art. 7, art. 94, art. 105 si art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 7. – (2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz”.

“Art. 94. – (1) **Inspectia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.**

(2) Inspectia fiscală are următoarele atribuţii:

a) constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecţiei sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;

h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a)".

“Art. 105. – (1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării”.

“Art. 109. – (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde **toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate**. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale”.

În ceea ce privește efectele unei hotărâri judecătorești, în conformitate cu art. 430, art. 433 și art. 434 din Codul de procedură civilă:

“Art. 430. – (1) Hotărârea judecătorească ce soluționează, în tot sau în parte, fondul procesului sau statuează asupra unei excepții procesuale ori asupra oricărui alt incident are, de la pronunțare, autoritate de lucru judecat cu privire la chestiunea tranșată.

(2) Autoritatea de lucru judecat **privește dispozitivul, precum și considerentele pe care acesta se sprijină, inclusiv cele prin care s-a rezolvat o chestiune litigioasă.**

(3) Hotărârea judecătorească prin care se ia o măsură provizorie nu are autoritate de lucru judecat asupra fondului.

(4) Când hotărârea este supusă apelului sau recursului, autoritatea de lucru judecat este provizorie.

(5) Hotărârea atacată cu contestația în anulare sau revizuire își păstrează autoritatea de lucru judecat până ce va fi înlocuită cu o altă hotărâre.

“Art. 433. – **Hotărârea judecătorească are putere executorie, în condițiile prevăzute de lege**”.

“Art. 434. – **Hotărârea judecătorească are forța probantă a unui înscris autentic**”.

Referitor la punerea în aplicare a hotărârilor judecătorești, prin Circulara ANAF nr. CC/2012 s-au precizat următoarele:

“[...] Decizia de soluționare a contestațiilor definitivă/**hotărârea judecătorească irevocabilă produce efecte prin ea însăși, nefiind necesar ca pentru punerea sa în executare să se emita un alt act administrativ (fiscal).**

Pe cale de consecință, în situația în care prin decizie de soluționare a contestațiilor definitivă sau prin hotărâre judecătorească irevocabilă se anulează total sau parțial decizia de impunere emisă de organul de inspecție fiscală, organul fiscal trebuie să pună în executare respectiva decizie/hotărâre și să scadă din evidențele fiscale creanțele fiscale înscrise în decizia de impunere anulată prin întocmirea borderoului de adăugare/scadere [...].

De asemenea, în cazul în care organul de soluționare a contestației ori instanța judecătorească anulează decizia de impunere, prin care s-a respins total sau parțial suma solicitată la rambursare, pornind de la dispozitivul deciziei de soluționare a contestațiilor definitivă/hotărârii judecătorești irevocabile, se va emite decizia de rambursare, păstrându-se informațiile despre deconturile cu suma negativă de TVA cu opțiune de rambursare care au făcut obiectul contestației”.

Potrivit art. 2 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 1.021/2013 privind modelul și conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice" acest formular emis în urma inspecțiilor fiscale anticipate efectuate pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare **“are rol și de decizie de rambursare”**.

Raportat la dispozițiile legale antecitate și la documentele existente în dosarul cauzei, se reține ca motivațiile contestatarii ABC privind nerespectarea procedurii de reverificare de către organele de inspecție fiscală sunt neîntemeiate având în vedere următoarele:

- **în decizia de impunere creanța fiscală** (și, implicit, baza ei de impunere) **este înscrisă ca diferență între creanța fiscală legal datorată de**

contribuabil potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala in urma verificarii si **creanta fiscala existenta** la momentul inceperii inspectiei fiscala, asa cum rezulta ea din declaratiile fiscale depuse de contribuabilul verificat; **ca atare, in mod logic, diferenta de creanta fiscala nu poate reflecta starea de fapt fiscala la momentul inceperii inspectiei fiscale, cata vreme ea este stabilita prin raportare la aceasta stare de fapt;**

- starea de fapt fiscala existenta la momentul inspectiei fiscale, asa cum rezulta ea din evidentele fiscale si financiar-contabile ale contribuabilului, precum si constatările organelor de inspectie fiscala care influenteaza aceasta stare si consecintele fiscale stabilite sunt reflectate in raportul de inspectie fiscala; or, in speta, organele de inspectie fiscala au prezentat pe larg situatia contestatarei in cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. RIFX/2013, astfel ca nu se confirma sustinerile acesteia privind incalcarea de catre organele de inspectie a prevederilor art. 109 alin. (2), art. 94 alin. (3) lit. b) si e) si art. 105 alin. (1) din Codul de procedura fiscala si pct. 91.4 si 102.1 din Normele metodologice;

- **in baza deciziilor Curtii de Apel Bucuresti nr. DECV1/24.03.2011 si nr. REV2/20.02.2012 organele fiscale au procedat corect la determinarea TVA achitata furnizorilor pentru constructia sediului pana la data de 31.12.2006 pe baza pro-ratei declarate la sfarsitul anului 2006**, chiar daca aceste hotarari nu contin cuantumul sumei pentru care s-a anulat partial decizia de impunere nr. FY/2009, **motiv pentru care nu poate fi retinuta sustinerea contestarei privind calculul arbitrar al sumei de RD lei** (la pg. 5/15 din raportul de inspectie fiscala este precizat modul de punere in aplicare a hotararilor instantei, respectiv la suma de U lei pentru care contestara si-a exercitat dreptul de deducere pentru achizitii destinate sediului pana la data de 28.02.2007 a fost aplicata pro-rata definitiva din decontul lunii decembrie 2006 de 40,25% rezultand U lei x 40,25% = RD lei); de altfel, contestatara insasi recunoaste suma de RD lei determinata de organele fiscale, asa cum reiese din adresa acesteia nr. ADR4/2013, inregistrata la organele fiscale sub nr. ADR5/2013 cand solicita dobanzi pentru suma de RD lei prin invocarea celor dispuse prin cele doua decizii;

- **faptul ca dispozitivul deciziei instantei** prin care s-a anulat in parte decizia de impunere nr. FY/2009 pentru TVA achitata furnizorilor pentru constructia sediului pana la data de 31.12.2006 **nu contine si cuantumul sumei aferente nu poate fi imputat organelor fiscale, contestatara avand la indemana mijloace juridice pentru a remedia aceasta situatie** (cerere de revizuire, cerere de lamurire a dispozitivului hotararii etc.); dimpotriva, tinand cont atat de dispozitiv, cat si de considerentele instantei mentionate in cuprinsul deciziei Curtii de Apel Bucuresti nr. DECV1/24.03.2011, astfel cum a fost revizuita prin decizia civila nr. REV2/20.02.2012 organele fiscale au determinat TVA achitata furnizorilor pentru constructia sediului pana la data de 31.12.2006 pe baza pro-ratei declarate la sfarsitul anului 2006 in cuantum de RD lei si au luat masurile corespunzatoare potrivit Circularei ANAF nr. CC/2012, respectiv au scazut din obligatiile de plata stabilite prin decizia nr. FY/2009 debitul in suma de RD lei si accesoriile aferente in suma de RA lei;

- este evidenta **pozitia oscilanta si contradictorie a contestatarei** in sensul ca, pe de o parte, **solicita organelor fiscale punerea in aplicare a celor**

dispuse de Curtea de Apel Bucuresti prin cele doua hotarari judecatoresti si recunoaste suma de RD lei stabilita de organele fiscale (a se vedea adresele contestatarei nr. ADR1/2012 si nr. ADR4/2013, inregistrate la organul fiscal sub nr. ADR2/2012 si nr. ADR5/2013), iar pe de alta **reproseaza acestora faptul ca au pus in aplicare hotararile**, desi instantele s-au pronuntat numai asupra principiului aplicabil, nu si asupra sumei;

- **organele fiscale nu trebuiau sa emita decizie de rambursare**, asa cum eronat sustine contestatara prin intelegerea eronata a precizarilor din Circulara ANAF nr. CC/2012, **intrucat contestatara nu s-a aflat in situatia de a i rambursa vreo suma in urma deciziilor civile nr. DECV1/24.03.2011 si nr. REV2/20.02.2012**: pe de o parte, decizia de impunere nr. FY/2009 a fost anulata numai in parte si numai pentru suma de RD lei – debit si suma de RA lei – accesorii, **contestatara ramanand in continuare cu obligatii de plata neachitate** (P1 lei – RD lei = DP1 lei – debit ramas de plata si P2 lei – RA lei = DP2 lei accesorii); pe de alta parte, urmare admiterii cererii de revizuire prin decizia nr. REV2/20.02.2012, Curtea de Apel Bucuresti a inlaturat obligatia Administratiei Finantelor Publice sector x de rambursare a sumei reprezentand TVA achitata furnizorilor pentru constructia sediului pana la data de 31.12.2006; in plus, in cazul inspectiilor fiscale realizate asupra deconturilor de TVA cu suma negativa si optiune de rambursare, decizia de impunere are si rol de decizie de rambursare, asa cum rezulta din Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.021/2013;

- **stabilirea cuantumului TVA ce s-ar cuveni contestatarei prin punerea in aplicare a hotararilor judecatoresti nu conduce la incalcarea prevederilor art. 105 alin. (3) din Codul de procedura fiscala** referitoare la principiul unicitatii inspectiei fiscale pentru perioada 2006-2008, asa cum vadit eronat sustine contestatara, **intrucat hotararile insasi vizau aceasta perioada deja verificata, iar organele fiscale erau obligate sa recunoasca si sa puna in executare aceste hotarari** conform art. 433 din Codul de procedura civila;

- faptul ca decizia irevocabila a Curtii de Apel Bucuresti nr. DECV1/24.03.2011, astfel cum a fost revizuita prin decizia civila nr. REV2/20.02.2012 **este ulterioara perioadei supuse verificarii** (01.06.2008-31.12.2010) si, implicit, nu putea fi reflectata in evidentele fiscale si financiar-contabile aferente acestei perioade **nu implica nesocotirea efectelor acesteia**, respectiv a existentei dreptului de deducere a TVA achitata furnizorilor pentru constructia sediului pana la data de 31.12.2006 inca de la momentul exercitarii acestuia in perioada anterioara supusa verificarii (01.01.2004-31.05.2008) ce a facut obiectul deciziei de impunere nr. FY/2009 cenzurata de instanta de contencios administrativ, **fiind evident ca acest drept de deducere nu s-a nascut odata cu ramanerea definitiva a hotarii judecatoresti, ci a preexistat acestui moment, hotararea nefacand altceva decat sa-l constate.**

Din cele de preced rezulta cu claritate faptul ca motivatiile contestatarei referitoare la nerespectarea de catre organele fiscale a procedurii de desfasurarea a inspectiei fiscale sunt neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

Totodata, se retine faptul ca sediul social pentru care contestatara si-a exercitat dreptul de deducere a TVA este bun de capital in intelesul legii fiscale si, in consecinta, TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate realizarii sediului social este supusa **mecanismului de ajustare, fiind de esenta acestui mecanism raportarea, pentru fiecare ajustare succesiva realizata, la TVA deja dedusa anterior.** Or, in perioada supusa verificarii 01.06.2008-31.12.2010, asa cum rezulta de la pg. 4/15 din raportul de inspectie fiscala, contestatara insasi si-a ajustat in favoarea sa TVA aferenta achizitiilor destinate sediului social prin deducerea in decontul lunii decembrie 2010 a TVA in suma de D-L lei. Prin urmare, **organele de inspectie fiscala au fost obligate sa ia in considerare “principiul aplicabil” stabilit prin hotararile judecatoresti** (altminteri, invocat de contestatara) **si sa se raporteze la TVA deductibila pentru achizitiile destinate realizarii sediului social recunoscuta prin hotararea instantei de recurs atunci cand au evaluat daca ajustarea efectuata de contestatara in decontul lunii decembrie 2010 respecta sau nu cele stabilite cu autoritate de lucru judecat prin decizia Curtii de Apel Bucuresti nr. DECV1/24.03.2011, astfel cum a fost revizuita prin decizia civila nr. REV2/20.02.2012, nefiind astfel vorba de o reverificare a perioadei 2006-2008, asa cum eronat sustine contestatara.**

3.2. Referitor la TVA in suma de D lei

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au ajustat corect dreptul de deducere a taxei aferente sediului – bun de capital, pornind de taxa dedusa cu prilejul primei ajustari realizate de contestatara in anul 2007 pe baza pro-ratei anuale definitive din anul 2006 si cu ajustari anuale succesive in functie de pro-ratele definitive inregistrate in cursul perioadei de ajustare de 20 de ani si care reprezinta mecanismul de ajustare validat cu autoritate de lucru judecat de Curtea de Apel Bucuresti in urma admitterii actiunii prin care contestatara insasi a solicitat aplicarea acestui mecanism.

In fapt, in luna decembrie 2010 ABC si-a dedus TVA in suma de K lei, din care TVA in suma de D-L lei reprezinta ajustarea in favoarea sa, pe perioada ramasa, a TVA deductibila aferenta totalitatii achizitiilor de bunuri si servicii destinate construirii sediului social (bun de capital).

Din nota explicativa din data de 02.10.2013 data de reprezentantii legali ai contestatarii rezulta ca suma de D-L lei a fost determinata astfel:

- DL1 lei reprezinta TVA aferenta spatiului alocat activitatii economice pe perioada ramasa din cei 20 de ani si DL2 lei reprezinta ajustare anuala a spatiului alocat activitatii comune pe baza pro-ratei definitive calculata pentru anul 2010;

- spatiul pentru activitati economice este de 83% din imobil si a fost aprobat prin procesul-verbal al sedintei consiliului director din data de 22.12.2010;

- calcul efectiv:

a) TVA totala aferenta sediului: DL3 lei;

- b) TVA calculata proportional pentru spatiul alocat activitatii economice: DL4 lei;
- c) perioada de ajustare – 20 ani si perioada ramasa – 17 ani;
- d) TVA pe perioada ramasa: $DL4 \text{ lei} : 20 \times 17 = DL1 \text{ lei}$;
- e) TVA spatiu activitati neeconomice: $DL3 \text{ lei} - DL4 \text{ lei} = DL5 \text{ lei}$;
- f) perioada de ajustare: 20 ani;
- g) TVA deductibila/an = $DL5 \text{ lei}/20 \text{ ani} = DL6 \text{ lei/an}$;
- h) pro-rata an = 66,64%;
- i) TVA de dedus/an = $DL6 \text{ lei} \times 66,64\% = DL2 \text{ lei}$;
- total TVA ajustata pentru deducere in decontul lunii decembrie 2010: $DL1 \text{ lei} + DL2 \text{ lei} = DL3 \text{ lei}$;
- temei legal pentru ajustare: art. 149 alin. (1) lit. d), alin. (2) lit. b), alin. (4) lit. c), alin. (5) lit. c) din Codul fiscal si pct. 54 alin. (8) din Normele metodologice.

Intrucat din nota explicativa nu a rezultat cum s-a determinat TVA alocata spatiului pentru activitati economice in suma de DL4 lei, ABC a prezentat calculul propriu, retinut ca anexa nr. 3 la raportul de inspectie fiscala, din care rezulta urmatoarele:

- suprafata totala a imobilului sediu social = 1200 mp;
- spatii comune = 602,08 mp;
- laboratoare, ateliere, centrala termica, depozit, statie hidrofor, sali de curs, seminar si de consiliu, birouri director, secretariat si contabilitate = 597,92 mp (pentru fiecare fiind stabilite procente pentru deducerea TVA de 100%, 83% si 0%);
- TVA aferenta unui mp sediu: $DL3 \text{ lei}/1200 \text{ mp} = DL7 \text{ lei/mp}$;
- TVA alocata spatiilor comune: $602,08 \text{ mp} \times DL7 \text{ lei/mp} \times 83\% = DL8 \text{ lei}$;
- TVA alocata celorlalte spatii corespunzator procentelor stabilite = DL8 lei;
- TVA calculata proportional pentru spatiul alocat activitatii economice = $DL7 + DL8 = DL15 \text{ lei}$.

In cadrul verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca ABC si-a mai dedus o parte din TVA aferenta achizitiilor destinate sediului social pentru suma de U lei pana la data de 28.02.2007, ce a facut obiectul unei inspectii fiscale anterioare pentru care s-a emis decizia de impunere nr. FY/2009.

Prin decizia civila nr. DECV1/24.03.2011, astfel cum a fost revizuita prin decizia civila nr. REV2/20.02.2012 Curtea de Apel Bucuresti a admis recursul formulat de ABC si a anulat partial decizia de impunere nr. FY/2009 in ceea ce priveste TVA achitata furnizorilor pentru constructia sediului pana la data de 31.12.2006.

In considerentele deciziei (pg. 6) instanta a retinut ca rationamentul organelor fiscale a fost gresit intrucat reclamanta nu si-a dedus TVA pe parcursul procesului investitional si a aplicat in mod corect pro-rata din anul 2006, anul primei utilizari a bunului, cata vreme cunostea aceasta pro-rata definitiva la data intocmirii decontului pe anul 2007, motiv pentru care a admis recursul

reclamantei sub acest aspect si a respins recursul in ceea ce priveste TVA aferenta achizitiilor intracomunitare.

Avand in vedere ca, potrivit art. 430 alin. (2) din Codul de procedura civila, autoritatea de lucru judecat a unei hotarari judecatoresti priveste atat dispozitivul, cat si considerentele pe care aceasta se sprijina, precum si faptul ca nu poate fi imputat organelor fiscale nementionarea in dispozitivul deciziei nr. DECV1/24.03.2011 a cuantumului TVA pentru care s-a desfiintat decizia de impunere nr. FY/2009, organele de inspectie fiscala au tinut cont de aceste considerente si au pus in aplicare hotararea instantei, retinand la pg. 5/15 din raport cat reprezinta TVA achitata furnizorilor pentru constructia sediului pana la data de 31.12.2006 pe baza pro-ratei definitive din anul 2006, respectiv la suma de U lei pentru care contestara si-a exercitat dreptul de deducere pana la data de 28.02.2007 a fost aplicata pro-rata definitiva din decontul lunii decembrie 2006 de 40,25% rezultand U lei x 40,25% = RD lei.

Organele de inspectie fiscala au mentionat ca ABC a inceput sa desfășoare activitati economice taxabile cu drept de deducere incepand cu luna septembrie 2010 si a efectuat propria ajustare a TVA aferenta sediului social in favoarea sa in decontul lunii decembrie 2010.

Verificand aceasta ajustare, organele de inspectie fiscala au retinut ca ajustarea efectuata de ABC in decontul lunii decembrie 2010 nu respecta prevederile legale in vigoare intrucat:

- contribuabila a beneficiat deja de drept de deducere pentru o parte din TVA aferenta achizitiilor destinate sediului social (suma de U lei este inclusa in totalul TVA aferenta sediului de DL3 lei) pe baza de pro-ratei declarate la 31.12.2006, in conformitate cu principiul recunoscut de Curtea de Apel Bucuresti prin decizia civila nr. DECV1/24.03.2011;

- modul de alocare a sediului social pentru activitati economice nu poate fi sustinut cu dovezi obiective atata vreme cat contribuabila desfasoara preponderent activitati de cercetare-dezvoltare ce nu intra in sfera de aplicare a TVA si numai sporadic activitati taxabile cu drept de deducere, iar contractele incheiate cu diversi beneficiari nu constituie o justificare a partii concret determinate din cladire destinate exclusiv activitatii economice;

- alocarea efectuata de contribuabila in sensul ca dintr-un total de 12 laboratoare un numar de 8 laboratoare si salile de curs, seminar, contabilitate sunt destinate exclusiv activitatii economice nu poate fi acceptata intrucat este pur subiectiva si contrazisa de situatia de fapt (spre exemplu, contractul nr. 017464 incheiat cu Comisia Comunitatilor Europene – Robios prevede la obiectivul 3 organizarea de cursuri si de activitati de laborator, de unde rezulta ca salile de curs si de seminar sunt utilizate si pentru activitati de cercetare-dezvoltare care nu intra in sfera de aplicare a TVA si nu dau drept la deducere);

- coeficientul de 83% este arbitrar si subiectiv chiar si prin elementele luate in calcul, in sensul ca s-a determinat prin raportarea suprafetei considerate de contribuabila ca fiind destinata exclusiv activitatii economice (390,9 mp) la o suprafata considerata ca fiind aferenta activitatii (472,63 mp), desi suprafata totala a cladirii este 1200 mp (deci, procentul ar fi fost de 32,5% fata de 83%).

Ca atare, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea ajustarii pentru TVA aferenta achizitiilor destinate sediului social prin luarea in considerare a faptului ca TVA aferenta achizitiilor destinate sediului social de la care s-a pornit in suma de DL3 lei include si TVA achitata furnizorilor pentru constructia sediului pana la data de 31.12.2006 in suma de U lei, pentru care instantele judecatoresti au stabilit dreptul societatii la deducere pe baza de pro-rata, precum si a faptului ca ABC a beneficiat de deducerea TVA pentru achizitiile destinate sediului in suma de RD lei (prin diminuarea TVA de plata din decizia de impunere nr. FY/2009 conform borderoului de scadere a obligatiilor fiscale din 04.02.2013).

Referitor la pro-ratele definitive pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala precizeaza urmatoarele:

- pentru anul 2008: pro-rata stabilita de contribuabila – 22,50% si stabilita in urma inspectiei – 0%;
- pentru anul 2009: pro-rata stabilita de contribuabila – 0% si stabilita in urma inspectiei – 0%;
- pentru anul 2008: pro-rata stabilita de contribuabila – 66,64% si stabilita in urma inspectiei – 51%.

La verificarea calcului pro-ratelor, organele de inspectie fiscala precizeaza ca ABC a calculat pro-rata pentru anul 2008 prin raportarea veniturilor din operatiuni scutite in suma de V1 lei la total venituri in suma de V2 lei, desi nu a inregistrat nicio operatiune taxabila cu drept de deducere, iar operatiunile in suma de V1 lei erau scutite fara drept de deducere. Pentru anul 2010, contribuabila a calculat pro-rata de 66,64% prin formula $V3 \text{ lei} (=V4 \text{ lei din finantari nerambursabile} + V5 \text{ lei din operatiuni taxabile}) / V6 \text{ lei} (=V4 \text{ lei din finantari nerambursabile} + V5 \text{ lei din operatiuni taxabile} + V7 \text{ lei din operatiuni din afara sferei})$. La randul lor, organele de inspectie fiscala au stabilit pro-rata de 51% prin formula $V5 \text{ lei (din operatiuni taxabile)} / V8 \text{ lei} (V5 \text{ lei din operatiuni taxabile} + V7 \text{ lei din operatiuni din afara sferei})$, cu mentiunea ca suma de V4 lei din finantari nerambursabile a fost exclusa atat de la numarator, cat si de la numitor in temeiul prevederilor art. 147 alin. (6) lit. b) din Codul fiscal.

Ajustarea TVA a fost realizata de organele de inspectie fiscala pe baza pro-ratei din fiecare an din perioada de ajustare, dupa cum urmeaza:

- a) perioada de ajustare de 20 ani (2007-2026);
- b) TVA totala aferenta sediului: DL3 lei;
- c) TVA deductibila pentru fiecare an din perioada de ajustare: DL3 lei : 20 ani = AL1 lei;
- d) TVA efectiv dedusa conform hotararii judecatoresti: RD lei;
- e) TVA efectiv dedusa pentru fiecare an din perioada de ajustare: RD lei : 20 ani = AL2 lei;
- f) ajustare pe ani pe baza pro-ratelor definitive:
 - pentru anul 2008: - pro-rata: zero;
 - deducere autorizata: AL1 lei x 0 = 0 lei;
 - TVA deja dedusa: AL2 lei;

- ajustare TVA in favoarea statului: AL2 lei;
- pentru anul 2009: - pro-rata: zero;
 - deducere autorizata: AL1 lei x 0 = o lei;
 - TVA deja dedusa: AL2 lei;
 - ajustare TVA in favoarea statului: AL2 lei;
- pentru anul 2010: - pro-rata: 51%;
 - deducere autorizata: AL1 lei x 51% = AL4 lei;
 - TVA deja dedusa: AL2 lei;
 - ajustare TVA in favoarea contribuabilei: AL3 lei;
- g) ajustare pe perioada verificata 01.06.2008-31.12.2010: -AL2 lei – AL2 lei + AL3 lei = L lei in favoarea contribuabilei;
- h) diferenta stabilita in urma inspectiei fiscale: D-L lei – L lei = D lei;
- i) temei legal pentru ajustare: art. 149 alin. (1) lit. a), alin. (2) lit. b), alin. (4) lit. a) pct. 3 si alin. (5) lit. a) din Codul fiscal si pct. 54 alin. (5) si (6) din Normele metodologice.

Prin contestatia formulata ABC sustine ca metoda de ajustare folosita in luna decembrie 2010, proportional cu suprafetele alocate activitatii economice, este corecta si se bazeaza pe prevederile art. 149 alin. (1) lit. d), alin. (2) lit. b, alin. (4) lit. c) si alin. (5) lit. c) din Codul fiscal, iar metoda folosita de organele de inspectie fiscala, prin raportare la o deducere initiala si ajustarea anuala in functie de pro-rata, este nelegala intrucat ajustarea se face in perioada in care intervine evenimentul care genereaza ajustarea si pentru toata taxa aferenta perioadei ramase din perioada de ajustare, cu atat mai mult cu cat nu a beneficiat de deducerea TVA potrivit art. 149 din Codul fiscal.

In drept, potrivit art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2010:

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

a) **bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, a căror durată normală de funcționare este egală sau mai mare de 5 ani**, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;

[...]

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

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

[...]

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

(3) Perioada de ajustare începe:

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 modernizări, 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;
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 excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

e) în cazurile prevăzute la art. 138.

(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".

Cu privire la modalitatea concreta de aplicare a mecanismului ajustării pentru bunurile de capital, pct. 54 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2010 prevede următoarele:

"54. (5) Începând cu anul 2008, conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri. În cazul în care dreptul de deducere aferent bunului de capital achiziționat se exercită pe bază de pro rata se aplică prevederile alin. (6).

Dispoziții tranzitorii pentru bunurile de capital pentru care în anul 2007 nu s-a exercitat dreptul de deducere pe bază de prorata, ci s-a aplicat ajustarea pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare, datorită faptului că nu erau utilizate integral pentru operațiuni care dau drept de deducere: la finele

anului 2008, taxa aferentă părții din bunul de capital utilizate pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, respectiv diferența rămasă de 4/5 sau 19/20, va fi ajustată o singură dată și înscrisă în decontul lunii decembrie 2008 la rândul corespunzător din decontul de taxă.

[...]

Exemplul nr. 4, pentru situația prevăzută la art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 3 din Codul fiscal, dispoziții tranzitorii:

O persoană impozabilă înregistrată în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal închiriază în cursul anului 2007 o clădire care a fost cumpărată în cursul aceluiași an și s-a dedus TVA de 9 milioane lei aferentă bunului cumpărat. În cursul anului 2007, o parte din bunul imobil este închiriat în regim de scutire conform art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, respectiv 50% din suprafața bunului imobil. Persoana impozabilă a efectuat următoarea ajustare în anul 2007:

$9.000.000 : 20 = 450.000$; $450.000 \times 50\% = 225.000$ lei, taxă de ajustat aferentă anului 2007, care s-a înscris în decontul din decembrie 2007 la rubrica corespunzătoare cu semnul minus.

În anul 2008, persoana impozabilă trebuie să efectueze următoarea ajustare: $225.000 \times 19 = 4.275.000$ lei, care se va înscrie în decontul lunii decembrie cu semnul minus. Dacă, începând cu data de 1 ianuarie 2008 și până în anul 2026 inclusiv, se va modifica suprafața închiriată în regim de scutire în plus sau în minus, de fiecare dată se vor efectua ajustări ale taxei pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare în decontul lunii în care a apărut fiecare modificare.

Dacă taxa aferentă aceluiași bun imobil s-ar fi dedus pe bază de pro rata în anul 2007, nu se mai aplică ajustările din exemplul nr. 4, ci se aplică ajustarea prevăzută la alin. (6).

(6) Pentru cazul prevăzut la art. 149 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, pentru o cincime sau o douăzecime din taxa dedusă inițial pentru fiecare an în care apar modificări ale elementelor taxei deduse, **în funcție de pro rata definitivă la finele fiecărui an, conform procedurii descrise în exemplu. Această ajustare se aplică pentru bunurile la achiziția cărora se aplică prevederile art. 147 alin. (5) din Codul fiscal.** Față de ajustarea prevăzută la art. 149 alin. (4) lit. a), care se face de câte ori apare un eveniment care conduce la ajustare, în cazul prevăzut la prezentul alineat ajustarea se va realiza anual, pe durata întregii perioade de ajustare, atâta timp cât bunul de capital este alocat unei activități pentru care nu se poate determina proporția în care este utilizat pentru operațiuni cu drept de deducere și fără drept de deducere. Dacă în cursul perioadei de ajustare a unui bun de capital, pentru care se aplică metoda de ajustare prevăzută de prezentul alineat, apar unul din următoarele evenimente: bunul de capital este utilizat pentru alte scopuri decât activitatea economică, este alocat unui sector de activitate care nu dă drept de deducere, face obiectul unei operațiuni pentru care taxa este deductibilă integral sau își încetează existența, taxa se ajustează conform prevederilor alin. (5), (8) sau (9).

Exemplu: O persoană impozabilă cu regim mixt cumpără un utilaj la data de 1 noiembrie 2008, în valoare de 20.000 lei, plus 19% TVA, adică 3.800 lei.

Pro rata provizorie pentru anul 2008 este 40%, iar taxa dedusă este de 1.520 lei (3.800 lei x 40%). Pro rata definitivă calculată la sfârșitul anului 2008 este de 30%. La sfârșitul anului 2008 se realizează ajustarea taxei pe baza pro rata definitivă, respectiv 3.800 lei x 30% = 1.140 lei taxă de dedus, care se compară cu taxa dedusă pe baza pro rata provizorie (1.520 lei), iar diferența de 380 lei se înscrie în decontul din luna decembrie ca taxă nedeductibilă. Această ajustare a deducerii se referă la întreaga sumă dedusă inițial provizoriu și prin urmare acoperă și ajustarea aferentă primei cincimi pentru bunurile de capital.

Ajustările pentru anii 2009, 2010, 2011 și 2012 se realizează astfel:

TVA deductibilă se împarte la 5: 3.800 lei: 5 = 760.

TVA efectiv dedusă în baza pro rata definitivă pentru prima perioadă se împarte la rândul său la 5: 1.140 lei: 5 = 228 lei.

Rezultatul înmulțirii taxei pe valoarea adăugată deductibile de 760 lei cu pro rata definitivă pentru fiecare dintre perioadele următoare se va compara apoi cu 228 lei. Diferența rezultată va constitui ajustarea deducerii fie în favoarea statului, fie a persoanei impozabile.[...].

Din dispozițiile legale sus-citate rezulta ca dreptul de deducere pentru bunurile de capital este supus ajustării în situația în care acesta nu este folosit integral pentru activități care dau dreptul de deducere integrală.

În speta, se reține ca **organele de inspectie fiscala au procedat corect la ajustarea TVA** dedusa de ABC pentru bunul imobil folosit ca sediu social în conformitate cu prevederile art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 3 și alin. (5) lit. a) din Codul fiscal și pct. 54 alin. (5) și (6) din Normele metodologice de aplicare, având în vedere următoarele elemente:

- contestatara este persoana parțial impozabilă **cu regim mixt** întrucât realizează atât operațiuni taxabile cu drept de deducere, cât și operațiuni scutite fără drept de deducere ori operațiuni în afara sferei de aplicare a TVA;

- la sediul social TVA se desfășoară întreaga activitate a contestatarii (atât cea economică – cu operațiuni taxabile sau scutite fără drept de deducere – cât și cea neeconomică – în afara sferei de aplicare a taxei), iar TVA aferentă achizițiilor destinate realizării sediului se deduce pe baza de pro-rata, în conformitate cu prevederile art. 147 alin. (5) din Codul fiscal conform cărora:

“Art. 147. – (5) *Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere* se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar **taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata”;**

- **cu autoritate de lucru judecat**, ca urmare a acțiunii în contencios administrativ formulată de contestatara, Curtea de Apel București a admis recursul acesteia și i-a recunoscut dreptul de deducere pentru TVA aferentă sediului exercitat prin decontul de taxă din anul 2007 pe baza pro-ratei definitive din anul 2006;

- intrucat in anul 2007 contestatara si-a dedus TVA pentru sediu (=bun de capital) pe baza de pro-rata, devine aplicabil mecanismul de ajustare prevazut la pct. 54 alin. (6) din Normele metodologice si explicat prin exemplul prezentat;
- calculul efectuat de organele de inspectie fiscala respecta intrutotul mecanismul de ajustare prevazut la pct. 54 alin. (6) din Normele metodologice.

In concluzie, metoda folosita de organele de inspectie fiscala, prin raportare la deducerea initiala si ajustarea anuala a acesteia in functie de pro-rata este legala si corecta in raport de cele anterior prezentate.

In ceea ce priveste sustinerile contestatarei ABC se retine ca acestea sunt neintemeiate si fara niciun un suport legal si factic, in conditiile in care:

- contestatara insasi a **recunoscut ca dreptul sau de deducere a TVA** aferenta achizitiilor destinate sediului intra sub incidenta prevederilor art. 147 alin. (5) din Codul fiscal, deci **se exercita pe baza de pro-rata** [a se vedea pg. 2 din recursul acesteia din dosarul nr. DS/3/2009];

- **mecanismul de ajustare utilizat de organele de inspectie fiscala a fost reclamat de contestatara insasi in actiunea formulata in contencios** impotriva deciziei de impunere nr. FY/2009 [citata concluzia de la pg. 11 din cererea de chemare in judecata ce a format obiectul dosarului nr. DS/3/2009: "*intrucat pentru bunurile imobile (obiective de investitii concretizate in bunuri de capital) taxa pe valoarea adaugata se ajusteaza pe baza pro-ratei definitive din primul an respectiv anul 2006, anul primei utilizari, cu ajustari anuale succesive, pentru o douazecime din aceasta taxa, in functie de pro-ratele definitive, realizate in cadrul perioadei de ajustare de douazeci de ani (2006-2025) ... subscria CIB este indreptatita sa beneficieze de rambursarea taxei solicitate*";

- or, prin admiterea recursului, **Curtea de Apel Bucuresti a validat mecanismul de ajustare reclamat de contestatara** prin actiunea formulata in instanta (acelasi folosit si de organele de inspectie fiscala prin raportul ce a stat la baza actualei decizii de impunere contestate) si, ca atare, **acest mecanism a capatat autoritate de lucru judecat** [a se vedea pg. 5-6 din decizia civila nr. DECV1/24.03.2011];

- contrar sustinerilor contestatarei, aceasta a beneficiat de dreptul de deducere a TVA pentru suma de RD lei potrivit considerentelor si dispozitivului deciziei civile nr. DECV1/24.03.2011 in baza borderoului de scadere din 04.02.2013; faptul ca suma de RD lei nu i-a fost rambursata efectiv **nu inseamna ca nu a beneficiat de deducerea ei intrucat cu aceasta suma organul fiscal i-a diminuat obligatia totala de plata** stabilita prin decizia de impunere nr. FY/2009 urmare admiterii partiale a actiunii de catre instanta de recurs;

- atat ajustarea efectuata in baza art. 149 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal (aplicata de organele de inspectie fiscala), cat si efectuata in baza art. 149 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal (reclamata de contestatara) se face in perioada in care intervine evenimentul care genereaza ajustarea si pentru toata taxa aferenta perioadei ramase din perioada de ajustare; totusi, **contestatara ignora** ca pentru

ambele situatii sunt aplicabile prevederile art. 149 alin. (5¹) din Codul fiscal conform carora *“daca 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”*; **cu alte cuvinte, ajustarea nu este definitiva, ci se efectueaza succesiv** in cadrul perioadei de ajustare ori de cate ori apar evenimente care implica o deducere mai mare sau mai mica decat cea initiala;

- **niciunul din temeiurile legale indicate** ca baza a metodei proprii de ajustare utilizate de contestatara [prevederile art. 149 alin. (1) lit. d), alin. (2) lit. b, alin. (4) lit. c) si alin. (5) lit. c) din Codul fiscal] **nu prevede ca pentru acelasi bun de capital – sediu social – se aplica concomitent doua mecanisme de ajustare**: o parte din TVA deductibila proportional cu suprafetele alocate pe activitati, iar diferenta de TVA pe baza de pro-rata.

In subsidiar, se retine si ca **propriul calcul al contestatarei ABC** pentru determinarea TVA ajustata si dedusa in luna decembrie 2010 in suma de D-L lei (prezentat la solicitarea organelor de inspectie fiscala si retint ca anexa nr. 3 la raport), **pe langa faptul ca este contrar mecanismului de ajustare validat cu autoritate de lucru judecat de Curtea de Apel Bucuresti, este nefundamentat in raport de situatia de fapt, contradictoriu si fara nicio baza legala**, in conditiile in care:

- contestatara a stabilit ca dintr-un total de 12 laboratoare un numar de 8 laboratoare si salile de curs, seminar, contabilitate sunt utilizate in procent de 100% (integral) pentru activitati taxabile cu drept de deducere, **desi este evident ca acestea sunt utilizate si pentru operatiuni scutite fara drept de deducere sau in afara sferei de aplicare a taxei si care reprezinta ponderea cea mai insemnata a activitatii contestatarei** (retinandu-se in acest sens ca pertinenta constatarea organelor de inspectie fiscala referitoare la contractul contractul nr. 017464 incheiat cu Comisia Comunitatilor Europene – Robios, generator de operatiuni fara drept de deducere, dar a caror realizare implica in mod evident si utilizarea laboratoarelor si a salilor de curs si seminar);

- dimpotriva, contestatara nu a demonstrat ca activitatile fara drept de deducere ori in afara sferei se desfasoara exclusiv in cele 4 laboratoare considerate a nu fi destinate exclusiv (100%) pentru activitati taxabile si nici cum incaperea destinata activitatii de contabilitate poate fi destinata exclusiv (100%) activitatilor taxabile, desi este evident ca **realizarea contabilitatii priveste intreaga activitate a contestatarei**;

- asa cum au retinut si organele de inspectie fiscala, procentul de 83% este arbitrar si subiectiv chiar si prin elementele luate in calcul, in sensul ca s-a determinat prin raportarea suprafetei considerate de contribuabila ca fiind destinata exclusiv activitatii economice taxabile (390,9 mp) la o suprafata considerata ca fiind aferenta activitatii (472,63 mp), desi suprafata totala a cladirii este 1200 mp (deci, procentul ar fi fost de 32,5% fata de 83%).

Prin urmare, se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit corect TVA la care ABC are dreptul de deducere pentru achizitiile destinate

sediului social, pornind de taxa dedusa cu prilejul primei ajustari realizate de contestatara in anul 2007 pe baza pro-ratei anuale definitive din anul 2006 si cu ajustari anuale succesive in functie de pro-ratele definitive inregistrate in cursul perioadei de ajustare de 20 de ani, prin aplicarea mecanismului de ajustare reclamat de contestatara insasi prin actiunea in contencios administrativ ce a facut obiectul dosarului nr. DS/3/2009 si validat cu autoritate de lucru judecat de Curtea de Apel Bucuresti prin considerentele si dispozitivul deciziei civile nr. DECV1/24.03.2011. Faptul ca acest mecanism de ajustare i-a contrazis contestatarii propria-i metoda de ajustare aplicata in luna decembrie 2010 si ca decizia instantei a fost ulterioara lunii in care a aplicat calculul nu poate fi imputat organelor fiscale, care sunt tinute sa execute intocmai hotararea judecatoreasca data in urma actiunii formulate de contestatara insasi.

In consecinta, contestatia ABC urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA aferenta sediului social dedusa prin ajustare in suma de D lei.

3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de A lei

Cauza supusa solutionarii este daca ABC datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorata diferenta suplimentara stabilita prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. FX/2013 organele fiscale au stabilit pentru diferenta suplimentara de TVA si accesoriile aferente in suma de A lei reprezentand dobanzi/majorari in suma de A1 lei si penalitati de intarziere in suma de A2 lei.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

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

Având în vedere cele reținute anterior prin prezenta decizie, potrivit cărora ABC datorează diferența suplimentară de TVA stabilită în urma inspecției fiscale, rezultă că aceasta datorează și accesoriile aferente, în virtutea principiului de *drept accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 3, alin. (5) lit. a) și alin. (5¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 54 alin. (5) paragraf ultim și alin. (6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 2 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 1.021/2013 privind modelul și conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice", art. 7 alin. (2), art. 94 alin. (1), alin. (2) lit. a) și b) și alin. (3) lit. a), b) și e), art. 105 alin. (1), art. 109 alin. (2), art. 119, art. 120, art. 120¹ și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art. 430 alin. (2), art. 433 și art. 434 din Codul de procedură civilă

DECIDE:

Respinge ca neîntemeiată contestatia ABC formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. FX/2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector x a Finanțelor Publice pentru TVA stabilită suplimentar în suma de D lei, dobânzi/majorări în suma de A1 lei și penalități de întârziere în suma de A2 lei

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.