



DECIZIA NR. x din2012

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC X SRL din Rm.Valcea, CUI nr. X, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. X din ...2012.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de **SC X SRL CUI X** cu contestație formulată împotriva Deciziei de impunere F- VL nr. X/ ...2011 și a Raportului de inspecție fiscală F- VL nr.X din ...2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Vâlcea sub nr. X / ...2012.

Contestația are ca obiect suma de **X lei**, reprezentând:

- X lei taxă pe valoarea adăugată suplimentară;
- X lei accesorii aferente TVA.

Actele administrativ fiscale atacate au fost comunicate societății la data de ...2012 conform confirmării de primire, existentă în copie la dosarul contestației, fiind respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

Contestația este semnată de reprezentantul legal al societății în persoana domnului XX, confirmată cu ștampila societății.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209 alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC X SRL Rm. Valcea, pentru suma totală de X lei.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I.Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constata următoarele:

A. Petenta contestă în parte Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **FVL-X/ ...2011**, precum și Raportul de inspecție fiscală nr. **FVL-X din ...2011** motivând următoarele :

În prima parte a contestației, petenta susține nelegalitatea măsurii stabilite de inspecția fiscală privind ajustarea taxei pe valoare adăugată urmând vânzării imobilului ca

rezultanta a nemotivarii deciziei in aceasta perspectiva si pe cale de consecinta a aplicarii de catre organul de control a art.149 alin(4) din Codul Fiscal ;

Petenta invoca interpretarea eronata data de organul de verificare art.149 alin(4) din simplul motiv ca legiutorul a prevazut in mod expres termenul " de folosire" si nu cel "de vanzare " aplicabil de altfel cauzei tratate.

In acest sens, petenta exemplifica cu doua spete prezentate in normele metodologice de aplicare a art.149 pct.54 dupa alin(5), considerandu-le valabile pentru alta situatie decat cea in care s-a regasit ea insasi si pe cale de consecinta considerand ca pentru operatiunea de vanzare, eronat au fost acestea aplicate.

In continuare, petenta arata ca nu a fost luat in considerare un element deosebit de important al situatiei faptice si care ar avea drept consecinta inaplicabilitatea art.149 alin(4) lit a din LG 571/2003 si anume ca bunul imobil in cauza a fost folosit pentru operatiuni de inchiriere in regim de TVA, deci pentru operatiuni care dau drept de deducere a taxei.

Aceasta precizare este efectuata cu scopul de a arata nelegalitatea aplicarii de catre organul de verificare a art.149 alin(4) lit a) din Codul Fiscal , raportat la operatiunea de " vanzare imobil" efectuata de petenta.

In ceea ce privesc prevederile referitoare la ajustarea TVA precizate in continuare in decizia atacată, petenta sustine ca nu sunt alte modificari ale elementelor folosite la calculul taxei deduse, facand trimitere la prevederile alin(1) lit b) precum si la lit c) ale aceluiasi alineat referitoare la situatia in care bunul de capital al carui drept de deducere a fost aplicat integral, ar face obiectul unei operatiuni pentru care taxa este deductibila.

In acest caz, precizeaza petenta, valoarea suplimentara a taxei deduse s-ar limita la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv.

In continuare petenta precizeaza ca nelegal ca organul de control a retinut ca fiind aplicabile prevederile pct.39 alin (6) din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, procedand la o interpretare " extensiva" a legii, invocand articolul mentionat asupra unor situatii ce nu intrau in sfera de aplicare a normei .

Astfel, petenta considera ca art.149 din Lg 571/2003 privind Codul Fiscal este aplicabil numai in situatia de ajustare a taxei in cazul *folosirii* sau *utilizarii* bunului imobil, in scopul unor operatiuni care nu dau drept de deducere sau care dau drept de deducere intr-o masura diferita fata de de deducerea initiala.

Prin urmare, precizeaza petenta, legiutorul a avut in vedere ajustarea taxei atunci cand bunul de capital este utilizat de persoana impozabila in operatiunile scutite de taxa prevazute de art.144 din Codul Fiscal care se circumscriu actiunii de folosire sau utilizare si nu actiunii de livrare care presupune transferul de proprietate.

În consecință, petenta susține că argumentele cu care organul fiscal a luat măsurile înscrise în decizia atacată nu sunt legale, acestea fiind nefondate și prin urmare, solicită admiterea contestației astfel formulată precum si anularea partiala a Deciziei de impunere si a Raportului de inspectie fiscala.

B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

SC X SRL are sediul în Rm.Valcea, X nr.X, bloc X, sc.X,apt.X județul Vâlcea, este înregistrată la ORC Vâlcea sub nr.J38/X/1991, cod fiscal X, cu atribut fiscal RO din data de...1993, desfășurand in perioada controlată **activitatea de tur-operator** (COD CAEN X).

Societatea a facut obiectul unei inspectii fiscale ale caror constatari s-au materializat prin Raportul de inspectie fiscala nr. FVL-X din ...2011 si Decizia de impunere nr.FVL-X/ ...2011, din care rezulta urmatoarele :

1.Taxa pe valoare adăugată, a fost verificata în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a HGR nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și în baza documentelor primare, a jurnalelor de vânzări și cumpărări, balanțelor de verificare și a deconturilor de TVA pentru perioada 01.01.2006 - 31.08.2011, constatindu-se urmatoarele :

1.1. Anul 2009

In luna noiembrie SC X SRL, efectueaza livrarea unui bun imobil, in baza contractului de vanzare cumparare autentificat sub numarul X/...2009 la BNP Firan Rodica catre persoana fizica XX.

Conform inscriurilor valoarea de vanzare a acestora a fost de **X euro**, din care X euro echivalentul a X lei reprezinta valorarea unui bun imobil-teren, iar diferenta, adica 100.000 euro echivalentul a X lei reprezinta valoare constructiei edificata pe terenul mentionat, in regim de scutire-adica operatiune scutita fara drept de deducere.

Bunurile vandute, sunt bunuri de capital achizitionate in luna mai 2005 de la SC X SRL in baza contractului de vanzare cumparare nr.X din...2005 autentificat de catre BNP asociati X si X.

Respectivele imobile achizitionate de la SC X SRL, cuprind :- un teren intravilan in suprafata de X mp si constructie compusa din parter, etaj si mansarda in suprafata de X mp, situate in localitatea X, judetul X, str.X nr.X.

Pretul de achizitie (platit de SC X SRL) al imobilului (teren+constructie) a fost de **X euro** plus TVA din care pretul terenului a fost de X euro inclusiv TVA iar diferenta de X euro inclusiv TVA este pretul constructiei.

Pentru aceasta livrare SC X SRL a emis 5 facturi fiscale astfel :

1.Factura CT VDI nr. X din ...2005 emisa catre SC X SRL si in care a fost inscrisa mentiunea " Avans vila 20- vila+teren aferent- in valoare totala de **X lei** din care baza de **X lei** si TVA **X lei** precum si mentiunea " Taxare Inversa"

Valoarea exprimata in euro aferenta acestei facturi a fost de **X euro**

2.Factura CT VDI nr.X din ...2005 emisa catre SC X SRL si in care a fost inscrisa mentiunea " Avans vila 20- vila+teren aferent- in valoare totala de **X lei** din care baza de **X lei** si TVA **X lei** precum si mentiunea " Taxare Inversa"

Valoarea exprimata in euro aferenta acestei facturi a fost de **X euro**

3.Factura CT VDI nr.X din ...2005 emisa catre SC X SRL si in care a fost inscrisa mentiunea " Avans vila 20- vila+teren aferent- in valoare totala de **X lei** din care baza de **X lei** si TVA **X lei** precum si mentiunea " Taxare Inversa"

Valoarea exprimata in euro aferenta acestei facturi a fost de **X euro**

4.Factura CT VDI nr.X din ...2005 emisa catre SC X SRL si in care a fost inscrisa mentiunea " Avans vila 20- vila+teren aferent- in valoare totala de **X lei** din care baza de **X lei** si TVA **X lei** precum si mentiunea " Taxare Inversa"

Valoarea exprimata in euro aferenta acestei facturi a fost de **X euro**

5.Factura CT VDI nr. X din ...2005 emisa catre SC X SRL si in care a fost inregistrata mentiunea " Avans vila 20- vila+teren aferent- in valoare totala de **X lei** din care baza de **X lei** si TVA **X lei** si deasemenea are inscrise stornarile facturilor de avans emise atat in ceea ce priveste baza in rosu in suma de X lei cat si TVA aferenta pe rosu de **X lei**.

Se face precizarea ca pe aceasta ultima factura nu s-a mai regasit inregistrata mentiunea " taxare inversa" ci doar cota de TVA folosita de 19%.

In urma verificarilor s-a constatat ca operatorul economic a inregistrat facturile de avans aferente acestei achizitii la perioada la care au fost emise, totodata inregistrand si declarand valoarea TVA aferenta, tot in aceeaasi perioada, rezultand de aici faptul ca nu s-a mai inregistrat TVA deductibila din factura finala in suma de **X lei**, pentru ca, asa cum s-a precizat , a fost dedusa din facturile de avans (X + X + X + X).

Avand in vedere prevederile legale in vigoare la data achizitiei (2005),conditiile obligatorii ce trebuiau indeplinite pentru aplicarea masurilor simplificate erau :

-cele doua societati, partenere, trebuiau sa fie inregistrate in scopuri de TVA-**conditie indeplinita** ;

- bunurile imobile achizitionate se incadreaza in categoria bunurilor prevazute la art.160¹ alin(2) lit b) si c) din Legea 571/2003 valabila incapand cu 01.05.2005- **conditie indeplinita** ;

- pe factura finala de transfer a dreptului de proprietate nu mai este inregistrata mentiunea " taxare inversa" caz in care beneficiarul (SC X SRL) trebuia sa aplice taxare inversa conform prevederilor art.160¹ alin (5) din Codul Fiscal in sensul inscrierii din proprie initiativa a mentiunii "**taxare inversa**" in factura fiscala.

Din verificarea Jurnalului de TVA (cumparari si vanzari) s-au regasit printre alte achizitii si livrari si valoarea sumelor reprezentand TVA aferenta achizitiei bunului imobil aplicandu-se astfel regimul fiscal al taxarii inverse prevazute de art.160¹ din Codul fiscal, in sensul inscrierii concomitente atat in jurnalul de vanzari cat si in cel de cumparari a aceleiasi valori reprezentand TVA aferenta operatiunilor specifice.

Prin raportul de evaluare nr.X/2009 a fost stabilita pentru acest imobil o valoare de piata estimata la luna noiembrie 2009 de **X euro** echivalent a X lei fara TVA din care **X euro** echivalentul a X lei, reprezinta contravalorare teren, iar X euro echivalentul a X lei reprezinta valoarea constructiei .

Asa cum s-a aratat, in luna noiembrie 2009, operatorul economic a efectuat livrarea acestui bun imobil , indeplinind conditiile de livrare in regim de scutire in sensul ca :

a) incepand cu data de 01.01.2007 au fost introduse ca operatiuni scutite de taxa si livrarea catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita ;

b) livrarea nu a presupus un imobil nou - autorizatia de construire nr. X/2002 si procesul verbal de receptie a lucrarii nr. X /2005

c)conform raportului de evaluare, terenul pe care s-a edificat constructia, are o valoare mai mica decat constructia deci pe cale de consecinta urmeaza regimul constructiei, fiind aplicabile pct.37 alin 1 lit a) din HF 44/2004 privind normele de aplicare a Codului Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In concluzie, organul de inspectie fiscala a stabilit ca la data achizitiei acestui bun imobil, operatorul economic si-a exercitat dreptul de deductie a TVA prin deconturile de TVA aferente perioadei februarie 2005 - iunie 2005 (pentru facturile de avans) iar livrarea

acestui s-a efectuat in regim de scutire de taxa fara drept de deducere, drept pentru care era obligat sa aplice prevederile art.149 din Legea 571/2003 - de ajustare a taxei deductibile limitata la o perioada de 5 ani.

Astfel, organele de verificare au procedat la ajustarea TVA deductibila aferenta achizitiei acestui imobil, luand in considerare valoarea taxei deduse in suma de X lei, perioada aferenta de 5 ani, precum si perioada cat bunul a fost in proprietatea societatii.

Prin urmare, a fost stabilita taxa ce trebuia ajustata la valoarea de **X lei**, aceasta suma stabilindu-se debit suplimentar, pentru care organul de verificare nu acorda drept de deducere.

Pentru acest debit suplimentar de **X lei** organele de verificare au calculat accesorii in suma de **X lei** din care dobanzi de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei, fiind aplicate astfel prevederile art.119, 120 si 120¹ din OG 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala republicat pentru perioada 26.12.2009 - 05.12.2011.

1.2. Anul 2010

In luna mai 2010, SC X SRL, efectueaza livrarea unui bun imobil, in baza contractului de vanzare cumparare autentificat sub numarul X/ ...2010 la BNP X catre persoanele fizice X, X si X.

SC X SRL vinde lui X nuda proprietate, iar sotilor X si X vinde dreptul de uzufruct viager.

Bunurile vandute, sunt bunuri de capital achizitionate in luna ianuarie 2007 de la doua societati comerciale respectiv SC X SRL si SC X SRL si pentru care s-a constituit un singur corp funciar identificat prin constructie si teren conform contractului de vanzare cumparare autentificat sub numarul X/...2007 de BNP XX .

Acesta a fost inregistrat sub un singur numar cadastral respectiv X si inscris in cartea funciara sub nr.X, situat in com.V, X str.X nr.16, X.

Obiectul contractului de vanzare-cumparare a fost vanzarea unor bunuri imobile astfel :

1) S.CX SRL vinde :

- teren X mp, cu numar cadastru X/4/16, tarla X parcela X ;
- teren X mp reprezentand 6,5 % cota indiviza pe care sunt edificate constructiile si dependintele comune ale X;

Pretul de achizitie (platit de SC X SRL) al imobilului (teren) a fost de **X euro** plus TVA adica X lei +19% TVA.

In acest sens a fost emisa factura nr.X din ...2007 ce are inscrisa valoarea din contract mentionata anterior, precum si mentiunea " taxare inversa" ;

2) S.C. X SRL vinde :

- apartament vila 16 situat in com.V, X str.X nr.X in suprafata de X mp, avand numar cadastral X.
- cota indiviza de 6,25% din dreptul de proprietate asupra constructiilor comune : piscina, sala fitness, statie, gradina, etc;

Pretul de achizitie (platit de SC X SRL) al imobilului a fost de **X euro** plus TVA adica X lei +19% TVA.

In acest sens a fost emisa factura nr.X din2007 ce are inscrisa valoarea din contract mentionata anterior, precum si mentiunea " taxare inversa" ;

Astfel s-a constatat ca la data achizitiei acestui corp funciar, agentul economic a aplicat masurile de simplificare avand in vedere ca atat furnizorul si beneficiarul sunt persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA.

Din verificarea Jurnalului de TVA (cumparari si vanzari) s-au regasit printre alte achizitii si livrari si valoarea sumelor reprezentand TVA aferenta achizitiei bunului imobil aplicandu-se astfel regimul fiscal al taxarii inverse prevazute de art.160¹ din Codul fiscal, in sensul inscrierii concomitente atat in jurnalul de vanzari cat si in cel de cumparari a aceleiasi valori reprezentand TVA aferenta operatiunilor specifice.

Prin raportul de evaluare din luna mai 2010 de catre SC X SRL a fost stabilita pentru acest imobil o valoare de piata estimata la luna noiembrie 2009 de **X euro** echivalent a X lei fara TVA din care **X euro** echivalentul a X lei, reprezinta contravaloarea teren, iar X euro echivalentul a X lei reprezinta valoarea constructiei.

Avand in vedere ca persoana impozabila si-a exercitat dreptul de deducere a TVA integral pentru bunurile achizitionate in luna ianuarie 2007 si **livrarea acestui corp** funciar s-a efectuat in regim de scutire de taxa fara drept de deducere, organul de verificare a considerat ca operatorul economic trebuia sa aplice prevederile art.149 (de ajustare a taxei deductibile) din legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Organul de verificare arata ca bunurile de capital pentru care se aplica ajustarea sunt cele mentionate la art.149 alin(1) lit a) si reprezinta toate activele corporale fixe, definite la art.125¹ alin(1) pct.3, a caror durata normala de functionare este egala sau mai mare de 5 ani, din care fac parte si imobilele achizitionate de catre SC X SRL .

Taxa deductibila se ajusteaza pe o perioada de 20 ani, conform prevederilor art.149 alin(2) lit b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Astfel, organele de verificare au procedat la ajustarea TVA deductibila aferenta achizitiei acestui imobil, luand in considerare valoarea taxei deduse in suma de X lei, perioada aferenta de 20 ani, precum si perioada cat bunul a fost in proprietatea societatii(2007-2010).

Prin urmare, a fost stabilita taxa ce trebuia ajustata la valoarea de **X lei**, aceasta suma stabilindu-se debit suplimentar, pentru care organul de verificare nu acorda drept de deducere.

Pentru acest debit suplimentar de **X lei reprezentand TVA**, organele de verificare au calculat accesorii in suma de **X lei** din care dobanzi de intarziere in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei, fiind aplicate astfel prevederile art.119, 120 si 120¹ din OG 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala republicat, pentru perioada 26.06.2010 - 05.12.2011.

Prin urmare,organele de inspectie fiscala au apreciat ca SC X SRL urmare a vanzarii imobilelor, trebuia sa-si ajusteze taxa dedusa la momentul achizitiei, pentru perioada cuprinsa intre data iesirii din patrimoniul societatii si implinirea termenului de ajustare respectiv 5 ani sau 20 ani, dupa caz, in functie de data achizitiei.

Astfel pentru perioada 2009-2010, s-a stabilit un debit suplimentar la TVA în sumă totală de X lei(X + X), reprezentând TVA ajustata si neadmisa la deducere, precum si accesorii aferente in suma totala de X lei (X + X).

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoare adăugată în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei este legal stabilită în sarcina SC X SRL din Rm. Vâlcea.

1) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de X lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila este obligata sa-si ajusteze taxa pe valoarea adaugata dedusa aferente unor imobile achizitionate atat inainte de data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana cat si dupa aceasta data, in conditiile in care, dupa aderare, imobilele nu au mai fost utilizate ca atare in folosul unor operatiuni taxabile, ci, prin vanzare si-au incetat existenta in cadrul activitatii economice a persoanei impozabile respective.

În fapt,

a) În luna mai 2005, SC X SRL a achiziționat de la SC X SRL cu facturile CT VDI nr. X din ...2005, CT VDI nr. X din ...2005, CT VDI nr. X din ...2005, Factura CT VDI nr. X din ...2005 un imobil (construcții și teren) în suma totală de **X lei** din care taxa pe valoarea adăugată deductibilă în suma de **X lei**.

Suma de **X lei** reprezentând TVA a fost înscrisă de operatorul economic atât în jurnalul de vânzări cât și în cel de cumpărări, aplicându-se astfel regimul fiscal al taxării inverse prevăzute de art. 160¹ din Codul fiscal.

Prin raportul 221 din 28.11.2009 (încheiat de Intreprindere Familială X) are loc reevaluarea proprietății, stabilindu-se o nouă valoare de X lei din care X lei valoare recalculată a construcției iar X valoarea recalculată a terenului.

În luna noiembrie 2009, societatea vinde imobilul către o persoană fizică conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub numărul X/ ...2009 la BNP X, în valoare de **X lei** în regim de scutire - adică operațiune scutită fără drept de deducere conform prevederilor art. 141 alin(2) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ***fără sa ajusteze taxa pe valoarea adaugata dedusa initial pentru imobilul achizitionat.***

b) În luna ianuarie 2007, SC X SRL a achiziționat de la S.C. X SRL și S.C. X SRL cu factura nr. X din ...2007 respectiv factura nr. X din ...2007 un corp funciar identificat prin construcție și teren conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub numărul X/ ...2007 de BNP X, pentru suma totală de X lei din care TVA X lei.

Prin raportul din luna mai 2010 (încheiat de SC X SRL) are loc reevaluarea proprietății, stabilindu-se o valoare totală a proprietății în suma de X lei din care X lei valoare recalculată a construcției iar X valoarea recalculată a terenului.

Ulterior, în aceeași luna, societatea vinde imobilul conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub numărul X/ ...2010 la BNP X către persoanele fizice X, X și X cu specificatia ca doamnei X vinde nuda proprietate, iar sotilor X și X vinde dreptul de uzufruct viager.

Si pentru aceasta livrare operatorul economic a aplicat regimul de scutire - adica operatiune scutita fara drept de deducere conform prevederilor art.141 alin(2) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ***fara sa ajusteze taxa pe valoarea adaugata dedusa initial pentru imobilul achizitionat.***

Umare constatarii celor precizate anterior, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea taxei deductibile aferenta achizitiei acestor imobile pentru fiecare situatie in parte dupa cum urmeaza :

1.1. Pentru achizitia imobilului prezentat la punctul 1 tinand cont de faptul ca petenta si-a exercitat **integral** dreptul de deducere a TVA prin deconturile deTVA aferente perioadei Februarie 2005 - iunie 2005 iar livrarea acestui corp funciar s-a efectuat in regim de scutire de taxa fara drept de deducere, au fost aplicate prevederile art.149 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal precum si cele ale art.161 alin.(8) din acelasi act normativ.

In acest sens organul de control a procedat la ajustarea TVA deductibila aferenta achizitiei acestui imobil dupa cum urmeaza :

- TVA aferenta bunului imobil (constructie si teren) X lei ;
- TVA dedusa efectiv pentru bunul imobil - X lei ;

Ajustarea pentru o perioada de 5 ani cuprinsa intre iunie 2005 - noiembrie 2009

$$X : 5 \text{ ani} = X \text{ lei}$$

$$X : 12 \text{ luni} = X \text{ lei}$$

Tinand cont de perioada cat a fost evidentiata in patrimoniul societatii respectiv mai 2005 - noiembrie 2009 rezulta o detinere de 54 luni calendaristice .

$$54 \text{ luni} \times X \text{ lei} = X \text{ lei TVA valabil dedus}$$

$$6 \text{ luni} \times X = X \text{ lei TVA dedus dupa instrinare si care se ajusteaza.}$$

Asadar, pentru aceasta livrare de imobil scutita de taxa, efectuata de catre agentul economic, organul de control a procedat la ajustarea taxei deductibile, stabilind ca taxa ce trebuie ajustata este in suma de **X lei**, aceasta suma stabilindu-se debit suplimentar pentru care societatea nu poate beneficia de drept de deducere.

1.2. Pentru achizitia imobilului prezentat la punctul 2 tinand cont de faptul ca petenta si-a exercitat **integral** dreptul de deducere a TVA prin decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2007 iar livrarea acestui corp funciar s-a efectuat in regim de scutire de taxa fara drept de deducere, au fost aplicate prevederile art.149 alin(2), lit b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal .

In acest sens organul de control a procedat la ajustarea TVA deductibila aferenta achizitiei acestui imobil dupa cum urmeaza :

- TVA aferenta bunului imobil (constructie si teren) X lei ;
- TVA dedusa efectiv pentru bunul imobil - X lei ;

Ajustarea pentru o perioada de 20 ani, cuprinsa intre ianuarie 2007- decembrie 2026 .

$$X : 20 \text{ ani} = X \text{ lei/an}$$

Tinand cont de perioada cat a fost evidentiata in patrimoniul societatii respectiv 2007-2009 organul de verificare nu ajusteaza taxa dedusa initial deoarece agentul economic a realizat operatiuni economice care au dat drept de deducere.

$$3 \text{ ani} \times X = X \text{ lei}$$

Pentru perioada ramasa 2010 - 2026 adica 17 ani, taxa a fost ajustata astfel:

$$17 \text{ ani} \times X = X \text{ lei , reprezentand taxa nedeductibila}$$

sau

$$- \text{ taxa dedusa integral an 2007} = X \text{ lei}$$

- taxa valabil dedusa pentru perioada cat imobilul s-a aflat in patrimoniul societatii
X lei

- diferenta reprezentand taxa nedeductibila, calculata pentru restul perioadei de ajustare de X.

Asadar, pentru aceasta livrare de imobil scutita de taxa, efectuata de catre agentul economic, organul de control a procedat la ajustarea taxei deductibile, stabilind ca taxa ce trebuie ajustata este in suma de **X lei**, aceasta suma stabilindu-se ca debit suplimentar si pentru care societatea nu poate beneficia de drept de deducere.

In drept, potrivit art.125¹ alin 1,pct.3, art. 141 alin (2) lit f),art.146 alin (1)lit a), art. 149 alin (1) lit d), alin (2) lit b,alin (4) lit a pct 2, alin (3) lit a) si alin (5) lit a) si art. 161 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

" Art.125¹

(1) În sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

[...]

3. active corporale fixe reprezinta orice activ detinut pentru a fi utilizat în productia sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat tertilor sau pentru scopuri administrative, daca acest activ are durata normala de utilizare mai mare de un an si valoare mai mare decât limita prevazuta prin hotarâre a Guvernului sau prin prezentul titlu "

"Art.141(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil. În sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

1. teren constructibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei în vigoare;

2. constructie înseamna orice structura fixata în sau pe pamânt "

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

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

"Art. 149.

(1) In sensul prezentului articol:

[...]

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

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

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

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

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

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

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

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectueaza astfel:

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

ART. 161*)

Dispozitii tranzitorii

(8) Persoana impozabila care a avut dreptul la deducerea integrala sau partiala a taxei aferente unei constructii sau unei parti din aceasta, terenului pe care este situata sau oricarui alt teren care nu este construibil, construite, achizitionate, transformate sau modernizate înainte de data aderarii, si care, la sau dupa data aderarii, nu opteaza pentru taxarea operatiunilor prevazute la [art. 141](#) alin. (2) lit. f), va ajusta taxa deductibila aferenta, în conditiile prevazute la [art. 149](#), dar perioada de ajustare este limitata la 5 ani "

Conform dispozitiilor legale precitate, dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de imobile sau altor bunuri de capital este conditionat de folosirea acestora in scopul unor operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere.

Astfel in situatia in care de imobile sau altor bunuri de capital achizitionate numai sunt folosite in scopul unor operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, legea fiscala prevede un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat in momentul achizitiilor.

Acest mecanism este in favoarea statului atunci cand bunurile nu se mai folosesc apoi in scopul realizarii operatiunilor taxabile/scutite cu drept de deducere sau in favoarea contribuabilului, atunci cand bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat initial sunt folosite ulterior pentru realizarea de operatiuni taxabile.

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

1. De la data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, legislatia romana in materie de TVA a fost armonizata cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, tara noastra s-a obligat sa respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curtii Europene de Justitie.

Astfel, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

In hotararea data in cazul C1, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA, iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila.

In acest sens, legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept.

Curtea a stabilit astfel ca *este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii* si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.*

In acest sens, potrivit legislatiei interne, care transpune legislatia comunitara in materie, persoanele impozabile pot beneficia de dreptul de deducere a TVA pentru achizitii de bunuri si/sau servicii efectuate anterior realizarii unor operatiuni impozabile, *dar numai in cazul in care se dovedeste intentia persoanei la momentul achizitiei de a utiliza bunurile/serviciile in folosul activitatii taxabile ulterioare* (a se vedea, *mutatis mutandis*, pct. 45 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare).

2. In al doilea rand, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul *luptei impotriva fraudei*, a evaziunii fiscale si a *eventualelor abuzuri*.

Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, aceea ca **achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

In speta, obiectul de activitate al SC X SRL include, ca activitate principala, activitati ale tur-operatorilor, activitati taxabile prin optiune, conform reglementarilor fiscale in vigoare atat inainte de data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, cat si dupa aceasta data.

Societatea a achizitionat in luna mai 2005 un imobil (teren+constructie) de la o alta societate (SC X SRL), pentru care si-a dedus TVA aferenta prin aplicarea masurilor de simplificare prevazute de legislatia in vigoare la data realizarii tranzactiei.

Ulterior, in cursul anului 2009, SC X SRL **a renuntat la exploatarea economica a cladirii achizitionate**, in conformitate cu obiectul de activitate autorizat si a vandut-o in baza contractului de vanzare cumparare nr.X /...2009.

Din cele mai sus mentionate rezulta cu claritate faptul ca SC X SRL nu a mai utilizat imobilul achizitionat in vederea desfasurarii unor activitati economice care sa dea nastere la operatiuni taxabile din punct al TVA si, prin urmare, in conformitate cu legislatia fiscala in vigoare la data schimbarii destinatiei, aceasta este obligata sa procedeze la ajustarea taxei deduse initial.

Este adevarat ca ajustarea TVA deductibila prin mecanismul stabilit la art. 149 din Codul fiscal a intrat in vigoare dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, insa la art. 161 din Codul fiscal s-au reglementat dispozitii tranzitorii pentru imobilele (bunurile de capital) achizitionate/construite/modernizate/transformate inainte de aderare si pentru care modificarile elementelor avute in vedere la deducerea initiala intervin dupa data aderarii.

Conform art. 161 din Codul fiscal, in situatia in care o persoana impozabila nu mai foloseste imobilul in scopul declarat initial, acela de a-l exploata pentru realizarea de operatiuni taxabile, in folosul activitatii autorizate, se aplica mecanismul de ajustare stabilit de art. 149 din Codul fiscal, *cu singura deosebire ca perioada de ajustare este limitata la 5 ani.*

Astfel, prin aceste dispozitii tranzitorii, legiuitorul a stabilit modalitatile de eliminare a inechitatilor de tratament fiscal din punct de vedere al TVA pentru bunurile imobile achizitionate inainte de aderare si cele achizitionate dupa aderare, pentru care intervin modificari in privinta utilizarii lor dupa aderare, tinand cont si de specificul legislatiei fiscale romanesti in vigoare inainte de aderarea Romaniei la Uniunea Europeana.

Cu privire la aceasta situatie, respectiv cladire achizitionata inainte de data aderarii si vanduta dupa data aderarii, potrivit prevederilor art. 161 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, *"Persoana impozabila care a avut dreptul la deducerea integrala sau partiala a taxei aferente unei constructii sau unei parti din aceasta, terenului pe care este situata sau oricarui alt teren care nu este construibil, construite, achizitionate, transformate sau modernizate inainte de data aderarii, si care, la sau dupa data aderarii, nu opteaza pentru taxarea operatiunilor prevazute la art. 141 alin. (2) lit. f), va ajusta taxa deductibila aferenta, in conditiile prevazute la art. 149, dar perioada de ajustare este limitata la 5 ani"*.

In acest context, potrivit prevederilor art. 149 alin. (4) lit. d) : "**(4)** Ajustarea taxei deductibile prevazute la alin. (1) lit. d) se efectueaza:

[...]

d) în situatia 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 "

Alin. (5) lit. c) ale aceluiași articol, prevede totodată ca : "*pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. c) și d), ajustarea se efectuează o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare ramasă, incluzând anul în care apare obligația ajustării, și este de până la o cincime [...] din valoarea taxei deduse inițial, [...]"*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că persoana impozabilă care a avut dreptul la deducere integrală sau parțială a taxei aferente unei construcții sau a unei parti din aceasta achizitionată înainte de data aderării și vandută după această dată, va ajusta taxa deductibilă aferentă, o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare ramasă, incluzând anul în care apare obligația ajustării și este de până la o cincime din valoarea taxei deduse inițial.

In consecinta,

Sustinerea petentei potrivit careia a utilizat imobilul in cauza ca si " locuinta de serviciu " si in consecinta avea dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta, nu poate fi un argument in solutionarea favorabila a contestatiei date fiind urmatoarele motive:

- petenta si-a dedus integral TVA aferenta achizitiei bunului imobil prin aplicarea masurilor de simplificare prevazute de legislatia in vigoare la data realizarii tranzactiei;
- intrucat nu a optat pentru taxarea operatiunii la momentul vanzarii imobilului, petenta era obligata la ajustare o singura data pentru intreaga perioada ramasa, incluzand anul vanzarii si este de pana la **o cincime din valoarea taxei deduse initial**.

In acest sens, organul de control a tinut cont de perioada cat imobilul a fost folosit pentru operatiuni taxabile (locuinta de serviciu) procedand la ajustarea TVA numai pentru perioada ramasa, **respectiv pentru sase luni din saizeci** .

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca in mod legal pentru imobilele vandute SC X SRL, organele de inspectie fiscala au stabilit ca petenta avea obligatia ajustarii TVA dedusa cu suma de X lei.

Cu privire la cea de-a doua situatie, respectiv cladire achizitionata si vanduta dupa data aderarii, pentru vanzarea transpusa in contractul de vanzare-cumparare nr.X din X.2010, la ajustarea taxei, au fost aplicate corect prevederile art.149 alin (1), lit d) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal din urmatoarele considerente :

Achizitia bunului de capital s-a efectuat in regim de scutire de taxa, iar societatea a avut drept integral de deducere a taxei la achizitie, in anul 2007.

Odata cu vanzarea imobilului in anul 2009, (iesirea bunului de capital din patrimoniul societatii), cum societatea nu a **optat pentru aplicarea regimului de taxare**, aceasta avea obligatia recalcularii taxei pe valoarea adaugata deduse initial, prin ajustare.

Astfel, organul de control a tinut cont de perioada cat imobilul a fost folosit pentru operatiuni taxabile procedand la ajustarea TVA numai pentru perioada ramasa, **respectiv pentru 17 ani din cei 20** prevazute de legiutor

In consecinta, la momentul vanzarii imobilului, petenta era obligata la ajustarea taxei o singura data pentru intreaga perioada ramasa, incluzand anul vanzarii si este de pana la **o douazecime din valoarea taxei deduse initial**, sustinerile petentei aparand ca neintemeiate.

Mai mult decat atat, chiar petenta accepta in subsidiar, prin contestatia asa cum a fost formulata ca : "**in situatia in care decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala ar fi considerate legale in ceea ce priveste ajustarea TVA** ", organele de control trebuiau sa constituie la nivelul TVA ajustata o cheltuiala deductibila in acelasi quantum cu influenta asupra bazei impozabile a impozitului pe profit.

Conform punctului de vedere transmis de AIF Valcea prin referatul nr. X/...2012, intocmit in temeiul pct. 3 din Instructiunile de aplicare la Titlul IX din OG 92/2003 repribind Codul de procedura fiscala aprobate de OPANAF 2137/2011, o diferenta reprezentand ajustare de TVA " potrivit art.21 alin1 din Legea 571/2003, coroborat cu pct. 23 lit. b din HG 44/2004 , la data cand au avut loc livrarile nu au fost inregistrate de catre operatorul economic pe cheltuieli, deci nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri

impozabile la momentul respectiv si in aceste conditii echipa de inspectie fiscala nu putea sa le considere deductibile "

Fata de punctul de vedere exprimat in raport de sustinerile petentei se retine ca printre obligatiile organelor de inspectie fiscala se statueaza numai calitatea **de a verifica si stabili** daca cheltuielile efectuate si inregistrate in evidentele contabile sunt aferente veniturilor impozabile, acestea neavand competenta materiala de a inregistra atare operatiuni in evidentele agentilor economici, aceasta obligatie revenind exclusiv numai acestora din urma.

In acest sens sunt dispozitiile pct.12 din HGR 44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal care precizeaza ca ; " Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile. ... "iar art.152 alin.3 si 4 din OMF 1752/2005 precizeaza ca ; (3)(4).

Totodata organele de solutionare apreciaza ca prin sustinerea din contestatia formulata potrivit careia " **Precizam ca nu intelegem sa contestam cele mentionate de organul fiscal cu privire la TVA colectata** " petenta nu a inteles in fapt in ceea ce a constat de fapt ajustarea TVA, transpusa in decizia de impunere .

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca pentru imobilele vandute SC X SRL avea obligatia ajustarii TVA cu suma de X lei.

In concluzie ,

Achizitia bunurilor "in scopul activitatii economice" nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata, asa cum pretinde in esenta societatea contestatoare, cata vreme, in conditiile in care deducerea initiala a fost exercitata, exista prevederi legale exprese care instituie un mecanism de ajustare a taxei deja deduse, in situatiile anume prevazute de legea fiscala.

Din cele prezentate rezulta cu claritate faptul ca SC X SRL nu a mai utilizat imobilele achizitionate in vederea desfasurarii unor activitati economice care sa dea nastere la operatiuni taxabile din punct al TVA si, prin urmare, in conformitate cu legislatia fiscala in vigoare la data schimbarii destinatiei, **aceasta era obligata sa procedeze la ajustarea taxei deduse initial**, in cele doua moduri prezentate in cuprinsul prezentei.

Sustinerile SC X SRL referitoare la faptul ca a utilizat respectivul imobil pentru " operatiuni de inchiriere in regim de taxare" sau ca si " locuinta de serviciu " deci pentru operatiuni care dau drept de deducere a taxei, și, in consecinta, nu ii sunt aplicabile dispozitiile art.149 alin(4) lit a) sau a art.161 alin (8) din Legea 571/2003 sunt neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat asa cum s-a aratat la punctele 1.1.1. si 1.1.2. ale deciziei de solutionare, la calculul TVA ajustata, organele de control au tinut seama de perioada cat aceasta a desfasurat activitatile care dau drept de deducere pentru anii 2005- 2009 (caz 1) respectiv pentru anii 2007- 2009 (caz 2), ajustarea efectuandu-se numai pentru sase luni din saizeci (caz 1) si pentru diferenta de 17 ani (caz 2).

Drept urmare, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, se reține că organele de control în mod legal au procedat la ajustarea TVA stabilind o obligatie suplimentara de plata in suma de X lei, sustinerile petentei aparand astfel ca neantemeiate .

2. Referitor la accesoriile în sumă totală de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de X lei cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate mai sus, s-a reținut ca datorat de societate debitul suplimentar în sumă de X lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, potrivit Deciziei de impunere nr. F-VL X/...2011, pentru TVA suplimentara in suma de X s-au calculat accesorii în sumă totala de **X lei**, în temeiul art.119, art. 120 alin. (7), art. 120¹, alin. 1) și 2) din OG nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, rep. cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere faptul că majorările/penalitățile de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale** " și întrucât potrivit considerentelor reținute anterior s-a reținut ca datorată diferența suplimentară stabilită în sarcina societății reprezentând TVA în suma de X lei pe cale de consecință și accesoriile aferente acestora în suma de X lei, sunt legal datorate.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211, art.216 alin.(1) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep. la 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare se:

DECIDE

Respingerea contestației formulată de **SC X SRL**, ca neintemeiată pentru suma de **X lei** reprezentând: X lei taxa pe valoarea adăugată și X lei accesorii aferente TVA;

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 180 de zile de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,