



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336.85.48
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

DECIZIA nr. 130 / 2011
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. S.R.L. din .X., înregistrată la Direcția generală de
soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de
Administrare Fiscală sub nr. 909435 / 30.11.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația finanțelor publice sector X .X., prin adresa nr. .X. / 26.11.2010, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 909435 / 30.11.2010 cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din .X., X, nr. X, bl. X, scara X, et. X, ap. X, având cod de înregistrare fiscală X, înmatriculată la Registrul Comerțului sub X/2004.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. X / 17.09.2010 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X. încheiat la data de 16.09.2010 de către organele de inspecție fiscală ale Administrației finanțelor publice sector X .X. prin care, ca urmare a soluționării decontului de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei, s-a stabilit suplimentar de plată TVA în sumă de .X. lei din care rămas efectiv de plată TVA în sumă de .X. lei.

Societatea contestă taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, sume care au condus la stabilirea TVA de plată de .X. lei.

Totodată, societatea contestă și majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, față de data comunicării Deciziei de impunere nr. .X. / 17.09.2010, respectiv data de 11.10.2010 conform semnăturii și ștampilei societății aplicată pe decizia de impunere. Astfel, societatea a formulat contestație prin adresele înregistrate la

Administrația finanțelor publice sector X .X. sub nr. .X./21.10.2010, nr. .X./02.11.2010 și nr. .X./09.11.2010, potrivit ștampilei aplicată de Registratura acestei instituții pe originalul contestațiilor.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 și art. 209 alin. (1) lit. c din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.R.L. din .X. contestă parțial Decizia de impunere nr. .X. / 17.09.2010 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Administrației finanțelor publice sector X – Activitatea de inspecție fiscală, precizând următoarele:

Suma de .X. lei reprezentând 18/20 din valoarea ajustării este eronat înscrisă în anexa nr. 9 – „Situția calculului majorărilor de întârziere TVA” începând cu luna martie 2009 și până la iunie 2010. Astfel, organele de inspecție fiscală au trecut în luna martie 2009 la debit suma de .X. în loc de .X. lei.

De asemenea, în anul 2010 majorările de întârziere au fost calculate eronat deoarece au fost calculate la întreg debitul pe 18 ani și nu la ajustarea aferentă anului 2010.

În declarația 300 aferentă lunii august 2010 societatea a preluat la rubrica TVA deductibilă suma de .X. lei deoarece a depus adresa nr. .X. prin care s-a optat din nou pentru taxare cu TVA.

Rezultă că din suma calculată în anexa 9 din Raportul de inspecție fiscală nr. .X. și din Decizia de impunere nr. .X. în valoare de .X. lei ar rămâne de plată penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Prin adresa fără număr înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 909581 / 21.12.2010, S.C. S.R.L. precizează cuantumul sumelor contestate, urmare adresei Direcției generale de soluționare a contestațiilor nr. 909435 / 09.12.2010, precizând următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:

Referitor la calcularea de către organele de inspecție fiscală a pro ratei TVA pentru anii fiscali 2009 și 2010 ca urmare a realizării de către societate atât a veniturilor taxabile cât și a veniturilor scutite cu drept de deducere, S.C. S.R.L. precizează că în perioada 01.02.2008 – 30.06.2010 a realizat următoarele categorii de venituri:

a) pentru perioada 01.02.2008 – 31.01.2009, venituri taxabile din închirierea imobilului construit în anul 2007, situat în strada .X., nr. X, sector X, .X., societatea optând pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în conformitate cu Notificarea înregistrată sub nr. .X./23.04.2008 data de la care se optează pentru taxare fiind 19.06.2007.

b) pentru perioada 01.02.2009 – 30.06.2010, venituri scutite de TVA din închirierea aceluiași imobil construit în anul 2007, situat în strada .X., nr. X, sector X, .X., pentru care a fost depusă Notificarea privind anularea opțiunii de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, înregistrată sub nr. .X. / 11.02.2009, data de la care s-a anulat opțiunea de taxare fiind 01.02.2009.

În timpul inspecției fiscale societatea a depus la organul fiscal, Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, înregistrată sub nr. .X. / 31.08.2010, data de la care se optează pentru taxare fiind 01.09.2010.

Invocând prevederile art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea precizează că este eronat calculul pro ratei efectuat de organele de inspecție fiscală. Astfel, TVA de dedus de către societate urmare calculelor efectuate de către organele de inspecție fiscală a fost confundat cu TVA la care societatea nu are drept de deducere aplicându-se pro rata de 86% asupra TVA deductibilă stabilită de societate în sumă de .X. lei rezultând TVA neadmisă la deducere, invers decât prevăd normele legale în vigoare prevăzute la art. 147 pct. 12 din Codul fiscal.

Prin urmare, TVA neadmisă la deducere de către organele de inspecție fiscală reprezintă de fapt TVA de dedus în urma aplicării pro ratei definitive pentru anul 2009.

Același calcul a fost efectuat de către organele de inspecție fiscală și pentru anul 2010, TVA de dedus urmare aplicării pro ratei provizorii a anului 2009 (86%) asupra TVA deductibilă stabilită de societate la data 30.06.2010, rezultând TVA neadmisă la deducere în sumă de .X. lei, sumă care reprezintă de fapt TVA de dedus în urma aplicării pro ratei provizorii a anului 2009, pentru anul 2010.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:

Organele de inspecție fiscală au aplicat eronat prevederile legale privind ajustarea TVA de dedus aferentă bunurilor de capital, definite conform art. 149 alin. (1) din Codul fiscal, utilizate pentru operațiunile prevăzute la alin. (5) din Codul fiscal, prin înscrierea sumei de .X. lei urmare a ajustării TVA deductibile aferente obiectivului construit – imobil cu destinația birouri, spații de închiriere situate în .X., str. .X., nr. X, sector X (corespunzătoare perioadei

2009 – 2026) în totalitate ca TVA neadmisă la deducere în decontul lunii martie 2009 (deci și pentru viitor până în anul 2026) fără a se ține cont de:

a) prevederile legale privind ajustarea TVA în ceea ce privește taxa de dedus aferentă bunurilor de capital definite conform art. 149 alin. (1) alin. (2), alin. (4), alin. (6) și art. 147 pct. 13 din Codul fiscal;

b) faptul că societatea a depus la organul fiscal Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, înregistrată sub nr. .X. / 31.08.2010, data de la care se optează pentru taxare fiind 01.09.2010.

În aceste condiții nu s-a ținut cont că în perioada ulterioară datei de 01.09.2010 societatea urmează să realizeze exclusiv operațiuni taxabile (inclusiv venituri din închiriere cu TVA bunuri imobile).

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de 141.103 lei:

Invocând prevederile art. 134¹ alin. (4) și alin. (7) din Codul fiscal, societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare rapoartele de lucru, situațiile de lucrări sau devizele prezentate de societate, în baza cărora au fost emise facturile fiscale în care a fost înscrisă TVA deductibilă stabilită de S.C. X S.R.L., ci au solicitat ca societatea să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor de către furnizori, dar fără să verifice dacă facturile emise și TVA colectată aferentă sunt înregistrate în contabilitatea acestora.

TVA aferentă prestărilor de servicii achiziționate de societate în conformitate cu obiectul de activitate declarat în actul constitutiv, pe bază de contracte încheiate cu aceștia, taxă neacceptată la deducere de organele de inspecție fiscală, a fost colectată de furnizorii respectivi.

În ceea ce privește serviciile de evaluare, promovare și publicitate achiziționate de societate pe bază de contract, acestea au fost destinate promovării spațiilor din imobilul situat în str. .X., nr. X, sector X, .X. în vederea încheierii sau găsirii de potențiali chiriași.

Societatea a consemnat în Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național cod 394, TVA corespunzătoare prestărilor de servicii achiziționate de societate.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:

Invocând prevederile art. 159 din Codul fiscal, societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare facturile storno emise de S.C. S.R.L către SC .X. SRL reprezentând facturi de chirie ca urmare a acordului încheiat între cele două societăți cu privire la efectuarea unor lucrări de investiții la imobilul închiriat acestei societăți, respectiv imobilul situat în str. .X., nr. X, sector X, .X., deși aceste facturi au

fost înregistrate atât cu semnul plus cât și cu semnul minus în declarația informativă cod 394 depusă la organul fiscal.

5. Referitor la majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată:

Ca urmare a stabilirii eronate a debitelor de către organele de inspecție fiscală, majorările de întârziere aferente, în sumă de .X. lei, nu sunt calculate corespunzător.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X. încheiat la data de 16.09.2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./17.09.2010, organele de inspecție fiscală ale Administrației finanțelor publice sector X – Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Inspecția fiscală a fost efectuată în vederea soluționării Decontului cu sumă negativă de TVA nr. .X./23.07.2010 înregistrat la Administrația finanțelor publice sector X, prin care contribuabilul a solicitat rambursarea sumei de .X. lei reprezentând TVA de rambursat aferentă lunii iunie 2010.

Perioada supusă inspecției fiscale: **01.02.2008 – 30.06.2010.**

Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:

În perioada 01.02.2008 – 31.01.2009 societatea a realizat venituri din închirierea imobilului situat în str. .X., nr. X, sector X, .X., operațiune scutită fără drept de deducere, conform art. 141 alin. (2) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru operațiunile de închiriere a bunurilor, societatea a optat pentru taxare conform prevederilor legale mai sus menționate, înregistrând la Administrația finanțelor publice sector X Notificarea nr. .X. / 23.04.2008, data de la care se optează pentru taxare fiind 19.06.2007.

În data de 11.02.2009, S.C. S.R.L a înregistrat la Administrația finanțelor publice sector X, sub nr. .X. / 11.02.2009, Notificarea privind anularea opțiunii de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (1) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, bunul imobil pentru care se anulează opțiunea de taxare fiind construcția din strada .X., nr. X, sector X, .X., data de la care se anulează opțiunea fiind 01.02.2009.

Urmare anulării opțiunii de taxare a operațiunilor mai sus menționate, în perioada 01.02.2009 – 30.06.2010, societatea a realizat venituri din operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere.

Astfel, în anul 2009, conform prevederilor art. 147 alin. (1) – alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat pro rata întrucât S.C. S.R.L a obținut atât venituri taxabile cât și venituri din operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere.

Urmare verificării efectuate nu s-a putut determina proporția achizițiilor utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau dreptul de deducere a TVA, cât și pentru operațiuni care nu dau dreptul de deducere a TVA, astfel că taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro rată, conform prevederilor art. 147 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pro rata definitivă la 31.12.2009 calculată de organele de inspecție fiscală a fost de 14%, TVA deductibilă pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2009 fiind stabilită la .X. lei, iar TVA admisă la deducere în anul 2009 a fost stabilită în sumă de .X. lei (.X. lei * 14%).

Astfel TVA neadmisă la deducere în anul 2009 a fost în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei).

Pentru perioada 01.01.2010 – 30.06.2010, organele de inspecție fiscală au aplicat pro rata provizorie care este pro rata definitivă aferentă anului 2009, respectiv 14%.

Astfel, TVA deductibilă stabilită de organele de inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2010 – 30.06.2010 a fost în sumă de .X. lei, TVA neadmisă la deducere în sumă de .X. lei (.X. lei * X%), iar TVA admisă la deducere a fost stabilită în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei).

Urmare a calculării pro ratei pentru perioada 01.01.2009 – 30.06.2010, total TVA neadmisă la deducere este în sumă de .X. lei.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:

S.C. S.R.L a realizat în perioada 01.02.2009 – 30.06.2010 venituri din operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA deductibilă pentru obiectivul construit în strada .X., nr. X, sector X, .X., obiectiv dat în folosință în anul 2007.

Ajustarea a fost făcută de organele de inspecție fiscală pentru anul 2009, urmând ca societatea să efectueze și să înregistreze ajustarea TVA deductibilă până în anul 2026, inclusiv, conform prevederilor art. 149 alin. (2) lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ajustarea TVA deductibilă s-a efectuat pentru obiectivul din strada .X., nr. X, sector X, .X., conform prevederilor art. 149 alin. (4) lit. b, art. 161 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 54 alin. (5), Titlul VI, din

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform procesului verbal de recepție finală nr. 14 / 05.06.2009, lucrările au fost complet terminate la data de 25.05.2007. Societatea a început să obțină venituri pentru prima dată în anul 2007.

Totodată, societatea a efectuat lucrări de finisare a clădirii pe care le-a înregistrat în contul 231 – „Imobilizări corporale” în curs de execuție. Pentru determinarea corectă a ajustării, organele de inspecție fiscală au majorat valoarea obiectivului cu suma de X lei reprezentând finisări la construcție astfel:

- Valoare mijloc fix: $X \text{ lei} + X \text{ lei} + X = X \text{ lei}$
- TVA dedus: $X \text{ lei} * X\% = X \text{ lei}$
- Perioada de ajustare: X ani.

Majorarea valorii obiectivului s-a realizat în conformitate cu prevederile art. 149 alin. (2) lit. b din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și începe de la data de 01.01.2007, conform prevederilor art. 149 alin. (3) lit. b din același act normativ.

Având în vedere că în perioada 2007 – 2008 societatea a folosit clădirea pentru activitatea sa economică, ajustarea trebuie să se efectueze pentru toată TVA aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare (2009 – 2026), respectiv trebuie să restituie 18 douăzecimi din TVA dedusă inițial, astfel:

- $1/20$ din TVA aferentă bunului de capital = $X \text{ lei} : X = X \text{ lei}$
- $X \text{ lei} * X = .X. \text{ lei}$.

Suma de .X. lei reprezintă TVA neacceptată la deducere rezultată ca urmare a ajustării TVA deductibilă aferentă obiectivului construit în strada .X., nr. X, sector X, .X..

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei:

Suma de X lei reprezintă TVA deductibilă aferentă prestărilor de servicii, comisioanelor de intermediere, comisioanelor de închiriere, serviciilor de consultanță, administrare, evaluare, promovare și publicitate, achiziționate de societate în perioada verificată și pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative care să demonstreze prestarea efectivă a acestor servicii, respectiv situații de lucrări, rapoarte de lucru, contrar prevederilor art. 134¹ alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.02.2008 – 31.12.2009, și art. 134¹ alin. (7) din același act normativ pentru perioada 01.01.2010 – 30.06.2010.

Organele de inspecție fiscală au solicitat în scris societății documentele justificative care să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor achiziționate și înregistrate în evidența contabilă, însă acestea nu au fost prezentate.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:

În data de 18.11.2008, SC X SRL a încheiat cu SC .X. SRL un acord prin care contestatoarea este de acord să storneze facturi de închiriere emise către SC .X. SRL în schimbul reparațiilor efectuate de aceasta pe cheltuiala proprie, în valoare totală de X lei.

Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a reparațiilor, motiv pentru care organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare stornarea facturilor de chirie, stabilind TVA colectată aferentă acestor documente.

Prin înregistrarea în evidența contabilă a facturilor de stornare seria KG nr. 80 / 11.11.2008 și nr. 92 / 29.11.2008, societatea a diminuat TVA colectată cu suma de .X. lei, sumă neacceptată la stornare de organele de inspecție fiscală, așa cum rezultă și din Procesul verbal nr. X/03.06.2010 încheiat de Garda financiară.

Urmare celor prezentate mai sus, dar și a altor constatări cu privire la TVA colectată și TVA deductibilă, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de plată în sumă de .X. lei, pentru care au calculat majorări de întârziere aferente în suma de .X. lei, de la data de 26.03.2008 până la data de 14.09.2010.

Urmare verificării decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare aferent lunii iunie 2010, depus de S.C. X S.R.L. a rezultat următoarea situație:

- TVA solicitată la rambursare – .X. lei
- TVA respinsă la rambursare – .X. lei
- TVA aprobată la rambursare – 0 lei
- Diferență suplimentară de plată – .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de **.X. lei**, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de

soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra modului de calcul al TVA deductibilă stabilită pe bază de pro rată.

În fapt, în perioada 01.02.2008 – 31.01.2009, SC SRL a realizat venituri din închirierea imobilului situat în strada .X., nr. 2-4, sector 3, .X., operațiune scutită de TVA fără drept de deducere, conform art. 141 alin. (2) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru operațiunile de închiriere a bunului imobil mai sus menționat, societatea a optat pentru taxare, înregistrând la Administrația finanțelor publice sector X Notificarea nr. .X./23.04.2008, data de la care se optează pentru taxare fiind 19.06.2007.

Pentru același bun imobil situat în strada .X., nr. 2-4, sector 3, .X., în data de 11.02.2009, SC SRL a înregistrat la Administrația finanțelor publice sector X sub nr. .X./11.02.2009, Notificarea privind anularea opțiunii de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, data de la care se anulează opțiunea de taxare fiind 01.02.2009.

Urmare anulării opțiunii de taxare pentru operațiunile de închiriere mai sus menționate, în perioada 01.02.2009 – 30.06.2010 societatea a realizat venituri din operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere.

Pentru anul 2009 și pentru perioada 01.01. – 30.06.2010, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea TVA deductibilă pe bază de pro rată având în vedere că nu s-a putut determina proporția achizițiilor utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere a TVA cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În drept, art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

„a) operațiuni taxabile;

[...]”.

Art. 147 alin. (1), alin. (2) și alin. (5) din actul normativ mai sus menționat, precizează:

„(1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu

dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt.[...]

(2) Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt se determină conform prezentului articol. [...]

[...]

(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.”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în situația în care persoana impozabilă cu regim mixt efectuează achiziții 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.

Referitor la modalitatea de calcul a pro ratei, art. 147 alin. (6) – alin. (12) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precizează :

[...]

(6) Pro-rata prevăzută la alin. (5) se determină ca raport între:

a) suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător; și

b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.

(7) Se exclud din calculul pro-rata următoarele:

[...]

c) valoarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a) și b), precum și a operațiunilor imobiliare, altele decât cele prevăzute la lit. a), în măsura în care acestea sunt accesorii activității principale.

(8) Pro-rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile prevăzute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitivă se determină procentual și se rotunjește până la cifra unităților imediat următoare. La decontul de taxă prevăzut la art. 156², în care s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (12), se anexează un document care prezintă metoda de calcul al pro-rata definitivă.

(9) Pro-rata aplicabilă provizoriu pentru un an este pro-rata definitivă, prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul precedent, sau pro-rata estimată pe baza operațiunilor prevăzute a fi realizate în anul calendaristic curent, în cazul persoanelor impozabile pentru care ponderea operațiunilor cu drept de deducere în totalul operațiunilor se modifică în anul curent față de anul precedent. Persoanele impozabile trebuie să comunice organului fiscal competent, la începutul fiecărui an fiscal, cel mai târziu până la data de 25 ianuarie inclusiv, pro-rata provizorie care va fi aplicată în anul respectiv, precum și modul de determinare a acesteia. [...]

(10) Taxa de dedus într-un an calendaristic se determină provizoriu prin înmulțirea valorii taxei deductibile prevăzute la alin. (5) pentru fiecare perioadă fiscală din acel an calendaristic cu pro-rata provizorie prevăzută la alin. (9), determinată pentru anul respectiv.

(11) Taxa de dedus pentru un an calendaristic se calculează definitiv prin înmulțirea sumei totale a taxei deductibile din anul calendaristic respectiv, prevăzută la alin. (5), cu pro-rata definitivă prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul respectiv.

(12) La sfârșitul anului, persoanele impozabile cu regim mixt trebuie să ajusteze taxa dedusă provizoriu astfel:

a) din taxa de dedus determinată definitiv, conform alin. (11), se scade taxa dedusă într-un an determinată provizoriu, conform alin. (10);

b) rezultatul diferenței de la lit. a), în plus sau în minus după caz, se înscrie în rândul de regularizări din decontul de taxă, prevăzut la art. 156², aferent ultimei perioade fiscale a anului, sau în decontul de taxă aferent ultimei perioade fiscale a persoanei impozabile, în cazul anulării înregistrării acesteia.

[...].”

Referitor la excluderea de la calculul pro ratei a valorii operațiunilor imobiliare, în măsura în care acestea sunt accesorii activității principale, prevăzute la alin. (7), se reține că potrivit pct. 47 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, “în sensul art. 147 alin. (7) lit. c) din Codul fiscal, operațiunile imobiliare reprezintă operațiuni de livrare, închiriere, leasing, arendare, concesiune și alte operațiuni similare efectuate în legătură cu bunurile imobile”.

Se reține că în perioada 01.02.2008 – 31.01.2009, SC SRL a realizat venituri din închirierea imobilului situat în strada .X., nr. 2-4, sector 3, .X., operațiuni pentru care, potrivit art. 141 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a optat pentru taxare, data de la care se optează pentru taxare fiind 19.06.2007, potrivit Notificării nr. .X./23.04.2008 depusă la Administrația finanțelor publice sector X.

De asemenea, în perioada 01.02.2009 – 30.06.2010, SC SRL a realizat venituri din închirierea imobilului mai sus menționat, operațiuni pentru care anulează opțiunea de taxare, potrivit Notificării nr. .X./11.02.2009 depusă la Administrația finanțelor publice sector X, data de la care se anulează opțiunea fiind 01.02.2009.

Prin urmare, având în vedere faptul că SC X SRL a realizat atât operațiuni care dau drept de deducere cât și operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA, aceasta avea obligația stabilirii TVA deductibilă aferentă achizițiilor pe bază de pro rata, stabilită ca raport între suma totală, fără taxă, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător și suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la numărător și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor.

În consecință, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la calcularea pro ratei definitive la 31.12.2009, ținând cont de datele din evidența financiar – contabilă a societății, respectiv veniturile realizate și înregistrate în bilanța de verificare la 31.12.2009, astfel :

- venituri constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere în sumă de X lei

- venituri constând în prestări de servicii (închirierea spațiilor din imobilul situat în strada .X., nr. X, sector X, .X.) care nu permit exercitarea dreptului de deducere în sumă de X lei (X – X), suma de X lei reprezentând veniturile realizate din închirierea spațiilor în luna ianuarie 2009.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că organele fiscale au exclus de la calculul pro ratei valoarea operațiunilor imobiliare, în sumă de X lei, respectiv operațiunile de închiriere a imobilului situat în strada .X., nr. X, sector X, .X..

Prin urmare, pro rata la data de 31.12.2009 a fost calculată în procent de 14% astfel :

$$(X / X) + X = X$$

$X * 100 = X\%$, procent ce a fost rotunjit la 14% conform art. 147 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior precizat.

Întrucât potrivit prevederilor legale mai sus menționate, taxa de dedus pentru un an calendaristic se calculează definitiv prin înmulțirea sumei totale a taxei deductibile din anul calendaristic respectiv cu pro-rata definitivă determinată pentru anul respectiv, organele de inspecție fiscală au determinat TVA de dedus pentru anul 2009 în sumă de .X. lei, prin înmulțirea TVA deductibilă în sumă de .X. lei, stabilită pentru această perioadă, cu pro rata definitivă de 14% ($.X. * 14\% = .X.$).

În consecință, taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea nu are drept de deducere în anul 2009 este în sumă de .X. lei ($.X. - .X.$).

Pentru perioada 01.01. – 30.06.2010, organele de inspecție fiscală au aplicat pro rata provizorie care este pro rata definitivă aferentă anului 2009, respectiv 14%.

Prin urmare, pentru această perioadă, a fost stabilită TVA de dedus în sumă de .X. lei prin înmulțirea TVA deductibilă în sumă de .X. lei, stabilită pentru această perioadă, cu pro rata provizorie de 14% ($.X. * 14\% = .X.$).

În consecință, taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea nu are drept de deducere pentru perioada 01.01. – 30.06.2010 este în sumă de .X. lei ($.X. - .X.$).

Având în vedere cele de mai sus, se reține că TVA neadmisă la deducere de către organele de inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2009 – 30.06.2010, ca urmare a calculării pro ratei este în sumă de .X. lei ($.X. + .X.$).

Referitor la argumentele contestatoarei cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au confundat TVA de dedus cu TVA la care societatea nu avea drept de deducere aplicându-se pro rata de 86% asupra TVA deductibilă stabilită de societate, în sumă de .X., rezultând TVA neadmisă la deducere, deci invers decât prevede art. 147 alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține:

Așa cum s-a precizat anterior, organele de inspecție au procedat la calcularea pro ratei definitive la 31.12.2009 și a pro ratei provizorii pentru perioada 01.01. – 30.06.2010, în procent de 14% și nu de 86% așa cum precizează contestatoarea, ținând cont de datele din evidența financiar – contabilă a societății, respectiv veniturile realizate și înregistrate în balanța de verificare la 31.12.2009. Pro rata astfel determinată a fost aplicată asupra TVA deductibilă înregistrată în această perioadă, rezultând TVA de dedus.

Pro rata corect stabilită este cea de 14%, așa cum a fost calculată și de organele de inspecție fiscală, procentul de 86%, menționat de contestatoare ca fiind pro rată, a fost calculat ca raport între veniturile constând în prestări servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere a TVA, în sumă de X lei, la numărător și veniturile de la numărător și veniturile constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor, în sumă de X lei ($X / X + X = X \%$).

Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.09.2010, chiar dacă la calculul pro ratei s-a pornit de la veniturile constând în prestări servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere a TVA, la numărător, rezultând un procent de X% ($X / X = X\%$), pro rata stabilită și care a fost aplicată asupra TVA deductibilă rezultând astfel TVA de dedus, a fost de 14% ($100 - X = 13,55\%$, procent rotunjit la 14%).

Astfel, chiar și prin această modalitate de calcul a pro ratei, rezultatul este același ca în situația în care pro rata ar fi calculată ca raport între suma totală, fără taxă, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător și suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la numărător și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor.

De asemenea, argumentele contestatoarei cu privire la faptul că în timpul inspecției fiscale aceasta a depus la organul fiscal Notificarea nr. .X. / 31.08.2010 privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, data de la care se optează pentru taxare fiind 01.09.2010, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.02.2008 – 30.06.2010, data de 01.09.2010 fiind în afara perioadei supuse inspecției fiscale.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au procedat la calcularea TVA deductibilă aferentă achizițiilor pe bază de pro rată, stabilind TVA pentru care societatea nu are drept de deducere în sumă de .X. lei, fapt pentru care, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12.1 lit. a din OPANAF 519/2005 care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...].”

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de **.X. lei**, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC X SRL avea obligația să ajusteze taxa pe valoarea adăugată dedusa pentru bunul imobil pus în funcțiune în anul 2007, în condițiile în care acesta a fost destinat realizării de operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere, respectiv operațiuni de închiriere în perioada 01.02.2009 – 30.06.2010.

În fapt, conform procesului verbal de recepție finală nr. X/05.06.2009, lucrările la bunul imobil situat în strada .X., nr. X, sector X, .X., au fost terminate la data de 25.05.2007.

SC X SRL a început să obțină venituri pentru prima dată în anul 2007, an în care imobilul mai sus menționat a fost dat în folosință.

Totodată, SC X SRL a efectuat lucrări de finisare a clădirii mai sus menționată, în valoare totală de X lei, pe care le-a înregistrat în contul 231 – ”Imobilizări corporale în curs de execuție”.

Pentru bunul imobil mai sus menționat, în data de 11.02.2009, SC X SRL a înregistrat la Administrația finanțelor publice sector X sub nr. .X./11.02.2009, Notificarea privind anularea opțiunii de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, data de la care se anulează opțiunea de taxare fiind 01.02.2009.

Astfel, pentru perioada 01.02.2009 – 30.06.2010, SC SRL a realizat venituri din operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA.

Întrucât pentru perioada mai sus menționată, societatea a realizat venituri din operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA deductibilă pentru obiectivul construit în strada .X., nr. X, sector X, .X., ajustarea fiind efectuată pentru anul 2009, urmând ca societatea să efectueze și să înregistreze ajustarea TVA deductibilă până în anul 2026.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizate la pct. 1 din prezenta decizie.

Referitor la ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital, art. 149 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

“(1) În sensul prezentului articol:

[...]

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”, iar potrivit alin. (3) lit. b “perioada de ajustare începe:

[...]

b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite prima dată, 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;

[...]”.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că în cazul unui bun imobil construit, precum și pentru transformarea sau modernizarea acestuia, dacă aceste lucrări depășesc 20% din valoarea bunului imobil, perioada de ajustare a TVA deductibilă este de 20 de ani și începe de la data de 1 ianuarie a anului în care bunul este folosit prima dată și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului imobil, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării.

Așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.09.2010, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, pentru bunul imobil situat în strada .X., nr. X, sector X, .X., lucrările de construcție au fost complet terminate la data de 25.05.2007, conform procesului verbal de recepție finală nr.

X/05.06.2009, anul primei utilizări fiind 2007, an în care societatea a început să obțină venituri pentru prima dată.

Totodată, se reține că societatea a efectuat lucrări de finisare la imobilul mai sus menționat, în valoare totală de X lei, lucrări ce depășesc 20% din valoarea bunului imobil.

Se reține că în ceea ce privește situațiile în care se ajustează TVA deductibilă, acestea sunt prevăzute la art. 149 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel :

[...]

(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:

[...]

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

[...].

Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.09.2010, se reține că pentru perioada 01.02.2009 – 30.06.2010, SC SRL a obținut venituri din operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA, respectiv din închirierea bunului imobil situat în strada .X., nr. 2-4, sector 3, .X., la data de 11.02.2009, societatea înregistrând la Administrația finanțelor publice sector X, sub nr. .X., Notificarea privind anularea opțiunii de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, data de la care se anulează opțiunea fiind 01.02.2009.

Urmare anulării opțiunii de taxare a operațiunilor de închiriere mai sus menționate, în perioada 01.02.2009 – 30.06.2010, societatea a realizat venituri din operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că societății îi sunt aplicabile prevederile art. 161 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“În situația în care un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat înainte de data aderării, este transformat sau modernizat după data aderării, iar valoarea fiecărei transformări sau modernizări efectuate după data aderării depășește 20% din valoarea bunului imobil sau a părții acestuia, exclusiv valoarea terenului, după transformare sau modernizare, persoana impozabilă, care a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferente, nu optează pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) sau anulează

opțiunea de taxare, la sau după data aderării, va ajusta taxa deductibilă aferentă, conform prevederilor art. 149.”

În consecință, pentru bunul imobil situat în strada .X., nr. X, sector X, .X., societatea avea obligația să procedeze la ajustarea TVA deductibilă aferentă achizițiilor efectuate în vederea construirii acestuia, precum și a TVA deductibilă aferentă lucrărilor de finisare la acest imobil, începând cu data de 1 ianuarie 2007, pe o perioadă de 20 de ani.

Referitor la metodele de ajustare a TVA deductibilă, acestea sunt prevăzute la art. 149 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(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 o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, 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;

[...]”.

Potrivit pct. 54 alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *“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 face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.*

[...]

Exemplul nr. 2, pentru situația prevăzută la art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 2 din Codul fiscal:

O persoană impozabilă înregistrată în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal achiziționează un imobil în anul 2007 în vederea desfășurării de operațiuni cu drept de deducere și deduce integral taxa pe valoarea adăugată la data achiziționării. În anul 2009 închiriază în întregime imobilul în regim de scutire de taxă pe valoarea adăugată. Perioada de ajustare este de 20 de ani, cu începere de la 1 ianuarie 2007 și până în anul 2026 inclusiv. Ajustarea trebuie să se efectueze o singură dată pe perioada rămasă (2009 - 2026) și persoana respectivă trebuie să restituie 18 douăzecimi din TVA dedusă inițial.

[...].

Având în vedere cele de mai sus, întrucât pentru perioada 01.02.2009 – 30.06.2010, SC X SRL a realizat venituri din operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere, organele de inspecție fiscală, pentru anul 2009, în mod legal au procedat la ajustarea TVA deductibilă aferentă obiectivului construit în strada .X., nr. X, sector X, .X..

Astfel, întrucât valoarea imobilului a fost majorată cu valoarea lucrărilor de finisare ce depășesc 20% din valoarea bunului imobil, organele de inspecție au stabilit valoarea imobilului la suma de X lei, rezultând TVA aferentă care a fost ajustată, în sumă de X lei ($X * X\%$).

Conform prevederilor art. 149 alin. (2) lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior precizat, perioada de ajustare a fost de 20 de ani, începând cu data de 1 ianuarie a anului în care bunul este folosit prima dată, respectiv de la 1 ianuarie 2007 până în anul 2026, inclusiv.

Având în vedere că în perioada 2007 – 2008 societatea a folosit imobilul în cauză pentru activitatea sa economică, ajustarea TVA s-a realizat pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare (2009 – 2026), respectiv trebuie să restituie 18 douăzecimi din TVA dedusă inițial, respectiv .X. lei, astfel :

X din TVA aferentă bunului imobil = $X / 20 = X$ lei ;

X lei * $X = .X$. lei.

Referitor la argumentele contestatoarei cu privire la faptul că SC SRL a depus la Administrația finanțelor publice sector 3 Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, înregistrată sub nr. .X./31.08.2010, data de la care se optează pentru taxare fiind 01.09.2010, astfel că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că în perioada ulterioară datei de 01.09.2010 societatea urmează să realizeze exclusiv operațiuni taxabile, aceste argumente nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA deductibilă pentru anul 2009, data de 01.09.2010 fiind ulterioară perioadei supuse inspecției fiscale, respectiv 01.02.2008 – 30.06.2010.

Mai mult, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, urmare depunerii notificării mai sus menționate, societatea a ajustat TVA în sumă de .X. lei în favoarea SC SRL, sumă care reprezintă 16 douăzecimi din TVA dedusă inițial ($X * X$).

Societatea a preluat în decontul de TVA aferent lunii august 2010, la rândul 28 – "Regularizări taxa dedusă", taxa în sumă de X lei, compusă din:

- .X. lei reprezentând TVA deductibilă aferentă ajustării în favoarea SC SRL
- X lei reprezentând TVA aferentă taxării inverse pe care societatea trebuia să o înregistreze la rândul de regularizări în decontul de TVA , conform Dispoziției de măsuri nr. X/16.09.2010.

Referitor la invocarea prevederilor art. 149 alin. (5) lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv a faptului că pentru cazul prevăzut la alin. (4) lit. b al aceluiași articol, ajustarea se efectuează de persoanele impozabile care au aplicat pro rata de deducere pentru bunul de capital, iar 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), acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât acestea sunt aplicabile începând cu anul 2010, iar ajustarea a fost efectuată de organele de inspecție fiscală pentru anul 2009.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au stabilit în sarcina SC X SRL TVA în sumă de **.X. lei**, fapt pentru care, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12.1 lit. a din OPANAF 519/2005 care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;

[...].”

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de **X lei**, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC X SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor comisioane de intermediere și de închiriere, a unor servicii de consultanță, administrare, evaluare, promovare și publicitate, precum și a altor prestări de servicii, în condițiile în care societatea nu

justifică cu documente că aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile.

În fapt, în perioada 01.02.2008 – 30.06.2010, SC X SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă unor comisioane de intermediere și de închiriere, unor servicii de consultanță, administrare, evaluare, promovare și publicitate, precum și a altor prestări de servicii, prestări pentru care pe facturile de achiziție la rubrica "denumirea produselor sau serviciilor" a fost înscrisă doar mențiunea "servicii conform contract", fără să se precizeze natura serviciilor respective.

Pentru a justifica necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor mai sus menționate, în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat SC X SRL documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor mai sus menționate, documente care nu au fost prezentate de contestatoare până la data finalizării inspecției fiscale, respectiv 17.09.2010, data întocmirii deciziei de impunere nr. .X., contestată și nici ulterior în susținerea contestației.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei întrucât societatea nu a justificat cu documente că serviciile în cauză au fost efectiv prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile.

În drept, referitor la faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, art. 134¹ alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„[...]”

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.

[...].

Începând cu data de 13.10.2009, art. 134¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum a fost modificat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 109/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

„[...]”

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe

baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.

[...]”.

Conform prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în cazul serviciilor de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar, iar începând cu data de 13.10.2009, aceste servicii sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.

Se reține că potrivit art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *“orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operațiuni taxabile;

[...]”.

Art. 146 alin. (1) din legea mai sus menționată, stipulează că *„pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

[...]”.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor care au fost prestate sau urmează să fie prestate este deductibilă doar în situația în care serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru servicii care au fost prestate sau urmează să fie prestate, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură întocmită conform prevederilor legale.

Se reține că în perioada 01.02.2008 – 30.06.2010, SC SRL a dedus TVA aferentă unor comisioane de intermediere și de închiriere, unor servicii de consultanță, administrare, evaluare, promovare și publicitate.

De asemenea, în perioada mai sus menționată, SC X SRL a dedus TVA aferentă prestări de servicii pentru care pe facturile de achiziție la rubrica "denumirea produselor sau serviciilor" a fost înscrisă doar mențiunea "servicii conform contract", fără să se precizeze natura serviciilor respective.

Pentru a justifica necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor mai sus menționate, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.09.2010, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, potrivit adresei înregistrată la SC SRL în data de 19.08.2010, organele de inspecție fiscală au solicitat societății documente justificative care să dovedească prestarea efectivă a serviciilor mai sus menționate, respectiv contracte încheiate cu furnizorii și clienții societății, precum și situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice documente justificative corespunzătoare serviciilor achiziționate.

Urmare acestei solicitări, prin declarația dată de Kermany Mohammad – reprezentantul legal al SC X SRL, se precizează că acesta nu a reușit să prezinte situațiile de lucrări solicitate de organele de inspecție fiscală ci doar contractul sau factura.

Astfel, pentru justificarea dreptului de deducere a TVA aferentă unor comisioane de intermediere și de închiriere, unor servicii de consultanță, administrare, evaluare, promovare și publicitate, precum și a altor prestări de servicii, se reține că până la data finalizării inspecției fiscale, respectiv 17.09.2010, și nici ulterior în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente justificative care să dovedească necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor mai sus menționate.

Având în vedere cele de mai sus, nu pot fi reținute argumentele contestatoarei referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare rapoartele de lucru, situațiile de lucrări sau devizele care au stat la baza întocmirii facturilor pentru serviciile în cauză, atâta timp cât în timpul inspecției fiscale deși aceste documente au fost solicitate, ele nu au fost prezentate de societate nici la acea dată și nici ulterior în susținerea contestației.

De asemenea, argumentele contestatoarei referitoare la faptul că societatea are drept de deducere a TVA în sumă de X lei întrucât această taxă aferentă unor comisioane de intermediere și de închiriere, unor servicii de consultanță, administrare, evaluare, promovare și publicitate, precum și a altor prestări de servicii a fost colectată de furnizori, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată este condiționată de prestarea efectivă a serviciilor achiziționate, legiuitorul făcând trimitere, conform art. 145 și art. 146 alin. (1)

din Legea nr. 571/2003 la servicii care au fost prestate ori urmează să fie prestate, precum și de utilizarea acestor servicii în folosul operațiunilor taxabile ale societății și nu la colectarea TVA de către furnizori.

Totodată, argumentele contestatoarei cu privire la faptul că serviciile de evaluare, promovare și publicitate achiziționate pe bază de contract, au fost destinate promovării spațiilor din imobilul situat în strada .X., nr. X, sector X, .X., în vederea închirierii sau găsirii de potențiali chiriași, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum s-a reținut mai sus societatea nu a făcut dovada cu documente că aceste servicii au fost efectiv prestate, aceasta neînțelegând să le prezinte nici în susținerea contestației.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au constatat că SC X SRL nu are drept de deducere a TVA în sumă de **X lei**, fapt pentru care, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12.1 lit. a din OPANAF nr. 519/2005 care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;

[...].”

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de **.X. lei**, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC X SRL în mod legal a procedat la stornarea facturilor de chirie emise către SC .X. SRL, în condițiile în care aceste stornări nu sunt justificate cu documente.

În fapt, în data de 18.11.2008, SC X SRL a încheiat un acord cu SC .X. SRL, prin care părțile au convenit să fie stornate facturi de chirie, în schimbul reparațiilor pe care se obligă să le efectueze SC .X. SRL pe cheltuiala proprie la spațiile închiriate de la contestatoare.

Astfel, SC SRL a înregistrat în evidența contabilă facturile de stornare seria KG nr. X/2008 și nr. X/2008, diminuând TVA colectată cu suma de .X. lei.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare operațiunile de stornare mai sus menționate, întrucât acestea nu au la bază documente justificative.

În drept, referitor la ajustarea bazei de impozitare, art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

"Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți;

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;

e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare."

Potrivit art.159 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *"în situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d)."*

Prin Normele metodologice de aplicare a art.138 din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, la pct. 20 se precizează:

„(1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării, sau după facturarea livrării/prestării chiar dacă livrarea/prestarea nu au fost efectuate dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită

facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.

[...]

(3) Ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 138 lit. d) din Codul fiscal este permisă numai în situația în care data declarării falimentului beneficiarilor a intervenit după data de 1 ianuarie 2004, inclusiv pentru facturile emise înainte de această dată, dacă contravaloarea bunurilor livrate/serviciilor prestate ori taxa pe valoarea adăugată aferentă consemnată în aceste facturi nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului”.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii pot proceda la ajustarea bazei de impozitare, după ce au efectuat livrarea/prestarea în situațiile prevăzute la art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, situații în care furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii au obligația să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce și să le transmită beneficiarului.

Se reține că SC SRL a înregistrat în evidența contabilă facturile de stornare seria KG nr. X/2008 și nr. X/2008, diminuând TVA colectată cu suma de .X. lei, ca urmare a unui acord încheiat cu SC .X. SRL prin care aceasta se obligă să efectueze lucrări de reparații la spațiile închiriate de la contestatoare.

De asemenea, se reține că stornările au fost efectuate fără ca operațiunile efectuate de SC SRL să se încadreze în una din situațiile prevăzute la art. 138 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, anterior precizat, contestatoarea neprezentând nici la data efectuării inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației documente prin care să justifice operațiunile de stornare.

În ceea ce privește acordul încheiat cu SC .X. SRL, prin care părțile au convenit să fie stornate facturi de chirie, în schimbul reparațiilor pe care se obligă să le efectueze SC .X. SRL pe cheltuiala proprie, se reține că în această situație este vorba de un schimb de servicii care trebuie tratat potrivit art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată. ”

Art. 137 lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

" [...]

e) *în cazul schimbului prevăzut la art. 130 și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură sau atunci când valoarea plății pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea normală pentru respectiva livrare/prestare. Este considerată ca valoare normală a unui bun/serviciu tot ceea ce un cumpărător, care se află în stadiul de comercializare unde este efectuată operațiunea, trebuie să plătească unui furnizor/prestator independent în interiorul țării, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu.*

[...]"

Astfel, având în vedere actele normative mai sus menționate, se reține că în cazul unei operațiuni care implică o prestare de servicii în schimbul unei alte prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o prestare de servicii cu plată, baza de impozitare fiind considerată ca fiind valoarea normală pentru respectiva prestare, respectiv tot ceea ce un cumpărător, care se află în stadiul de comercializare unde este efectuată operațiunea, trebuie să plătească unui prestator independent în interiorul țării, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același serviciu.

Potrivit pct. 8 alin. (1) și alin. (2) titlul VI din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, "(1) *operațiunile prevăzute la art. 130 din Codul fiscal, includ orice livrări de bunuri/prestări de servicii a căror plată se realizează printr-o altă livrare/prestare [...]*

(2) *Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte. "*

Prin urmare, operațiunile care implică o prestare de servicii în schimbul unei alte prestări de servicii includ orice prestări de servicii a căror plată se realizează printr-o altă prestare, fiecare operațiune din cadrul schimbului, fiind tratată separat.

Astfel, în speța în cauză, pentru chiria facturată de contestatoare către SC .X. SRL în schimbul reparațiilor pe care aceasta se obligă să le efectueze la spațiile închiriate de la SC X SRL, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o prestare de servicii cu plată.

În consecință, SC X SRL avea obligația facturării chiriei către SC .X. SRL, iar aceasta, de asemenea, avea obligația facturării serviciilor de reparații efectuate la spațiile închiriate de la contestatoare.

Mai mult, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.09.2010, SC SRL nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a reparațiilor.

Totodată, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv procesul verbal încheiat la data de 03.06.2010 de către Garda Financiară – Comisariatul general, din verificările efectuate la SC .X. SRL s-au constatat următoarele :

Din balanțele de verificare aferente lunilor noiembrie și decembrie 2008 s-a constatat că nu au fost înregistrate operațiuni în contul 611 – "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile".

Urmare verificării ștatelor de plată a salariilor și a contractelor de muncă s-a constatat că SC .X. SRL, în lunile noiembrie și decembrie 2008, nu a deținut personal angajat specializat pentru efectuarea lucrărilor de reparații.

Din nota explicativă dată de reprezentanții SC .X. SRL a rezultat că aceasta nu deține și nu poate prezenta documente, respectiv situații de lucrări, devize, contracte, încheiate cu terțe persoane, sau orice alte înscrisuri din care să reiasă realitatea reparațiilor pe care SC .X. SRL s-a obligat să le efectueze asupra spațiului menționat în contractul de închiriere încheiat cu SC SRL.

Referitor la argumentele societății cu privire la faptul că facturile de stornare au fost înregistrate în Declarația informativă 394 atât cu semnul plus cât și cu semnul minus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum s-a reținut mai sus, după ce SC SRL a prestat serviciul de închiriere către SC .X. SRL, stornarea facturilor de chirie trebuia să fie justificată de încadrarea în una din situațiile prevăzute la art. 138 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Or, contestatoarea nu a justificat cu documente operațiunile de stornare efectuate, acestea neputând fi încadrate în nici una din situațiile anterior menționate.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au constatat că SC X SRL are obligația colectării TVA în sumă de **.X. lei**, fapt pentru care, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere, în temeiul art. 216

alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12.1 lit. a din OPANAF nr. 519/2005 care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;

[...]”.

5. Referitor la majorările de întârziere în suma de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra modului de calculul al majorărilor de întârziere aferente TVA de plată stabilite prin decizia de impunere contestată.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.09.2010 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, întrucât pentru perioada 01.02.2009 – 30.06.2010 SC X SRL a realizat venituri din operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere, organele de inspecție fiscală, pentru anul 2009, au procedat la ajustarea TVA deductibilă aferentă obiectivului construit în strada .X., nr. X, sector X, .X. pe o perioadă de 20 de ani începând cu data de 1 ianuarie 2007 și au stabilit TVA pentru care societatea nu are drept de deducere în sumă de .X. lei.

Întrucât în perioada 2007 – 2008 societatea a folosit clădirea pentru activitatea sa economică, ajustarea s-a efectuat pentru toată TVA aferentă perioadei rămasă din perioada de ajustare, respectiv 18 ani.

Pentru fiecare an din cei 18 rămași din perioada de ajustare a fost stabilită TVA pentru care societatea nu are drept de deducere în sumă de X lei.

Urmare stabilirii TVA nedeductibilă în sumă totală de .X. lei, precum și a altor constatări referitoare la TVA deductibilă și TVA colectată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei TVA de plată în sumă de .X. lei pentru care au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei pentru perioada martie 2008 – iunie 2010, conform anexei nr. 9 la raportul de inspecție fiscală.

TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei a fost luată în calcul la stabilirea TVA de plată începând cu luna martie 2009.

Prin contestația formulată, SC X SRL susține faptul că în mod eronat organele de inspecție fiscală au înscris TVA în sumă de .X. lei începând cu luna martie 2009 și nu în luna decembrie 2009, invocând în acest sens prevederile art. 149 alin. (5) lit. b din Legea nr. 571/2003 privind

Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora ajustarea se efectuează în ultima perioadă fiscală a anului calendaristic.

De asemenea, SC X SRL susține faptul că pentru perioada aferentă anului 2010, organele de inspecție fiscală au calculat eronat majorările de întârziere întrucât au avut în vedere TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei stabilită pentru întreaga perioadă de ajustare și nu TVA de ajustat aferentă anului 2010, în sumă de X lei.

În drept, art. 119 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]”

Începând cu data de 23.06.2010 art. 119 alin. (1) se modifică în sensul că *„pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”*

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate se reține că pentru plata cu întârziere a obligațiilor bugetare se datorează majorări de întârziere, iar începând cu data de 23.06.2010 dobânzi și penalități de întârziere.

Potrivit art. 120 alin. (1) din actul normativ mai sus menționat, *„majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv”, iar potrivit alin. (7) „nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”*

Începând cu data de 23.06.2010 art. 120 alin. (1) se modifică în sensul că *„dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv”, iar alin. (7) se modifică în sensul că „nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”*

Având în vedere actele normative anterior precizate, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru TVA de plată în sumă de .X. lei, stabilită prin decizia de impunere contestată, conform anexei nr. 9 la Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.09.2010, au calculat majorări de întârziere și dobânzi în sumă totală de .X. lei, pentru perioada martie 2008 – iunie 2010 cu cotele de 0,1%, respectiv de 0.05%.

În ceea ce privește invocarea de către societate a faptului că TVA în sumă de .X. lei pentru care societatea nu are drept de deducere ca urmare a ajustării TVA deductibilă ar fi trebuit să fie luată în calcul începând cu luna decembrie 2009, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum s-a reținut și la pct. 2 din prezenta decizie, prevederile art. 149 alin. (5) lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt aplicabile începând cu anul 2010, iar ajustarea dreptului de deducere a TVA a fost efectuată pentru anul 2009.

Totodata, referitor la invocarea de către contestatoare a faptului că pentru anul 2010, organele de inspecție fiscală au avut în vedere la calculul majorărilor de întârziere TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei stabilită pentru întreaga perioadă de ajustare și nu TVA de ajustat aferentă anului 2010, în sumă de X lei, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la calculul majorărilor de întârziere în sumă de .X. lei aferente TVA de plată stabilită prin decizia de impunere contestată, prin înscrierea TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei începând cu luna martie 2009 întrucât la acea dată s-a constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA ca urmare a ajustării efectuate.

Majorările de întârziere aferente TVA nu se calculează în funcție de perioada de ajustare, aceasta fiind stabilită în cazul bunurilor imobile la 20 de ani având în vedere durata îndelungată de folosință a acestora.

Mai mult, se reține că în actele normative care reglementează calculul majorărilor de întârziere nu se prevede o astfel de modalitate de calcul ca cea invocată de contestatoare, respectiv să se țină cont de TVA de ajustat aferentă fiecărui an din perioada de ajustare.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au stabilit în sarcina SC X SRL majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente TVA, fapt pentru care, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12.1 lit. a din OPANAF 519/2005 care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;

[...].”

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12.1 lit. a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. S.R.L** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./17.09.2010 prin care s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din care rămas efectiv de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, sumă din care societatea a contestat taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de **.X. lei** și taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de **.X. lei**, precum și pentru majorările de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată de plată.

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

DIRECTOR GENERAL
X