

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 403 din 28.11.2008 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC M SRL**,
cu sediul in str., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. yyy/17.11.2008

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. yyyyy/14.11.2008, inregistrata sub nr. yyy/17.11.2008, de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC M SRL formulata prin SCA Z & Asociatii in baza imputernicirii avocatale nr.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. yyyyyy/17.10.2008 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. tt/zz.zz.2008, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. vvvv/zz.zz.2008 si comunicata cu adresa nr. /zz.zz.2008.

SC M SRL contesta TVA respinsa la rambursare in suma de S1 lei si majorarile de intarziere aferente in suma de S2 lei, stabilite prin decizia de impunere nr. tt/zz.zz.2008.

Totodata, prin contestatia formulata SC M SRL solicita si anulara dispozitiei de masuri emisa in baza raportului de inspectie fiscala, precum si plata dobanzii aferente sumei nerambursate incepand cu data de zz.zz.2008 si pana la data platii efective.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC M SRL.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC M SRL, pentru perioada 11.09.2007-31.03.2008, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare aferent lunii martie 2008.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. vvvv/zz.zz.2008, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. tt/zz.zz.2008, prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de A lei, s-a respins la rambursare TVA in suma de S1 lei si s-au stabilit majorari de intarziere aferente TVA in suma de S2 lei.

II. Prin contestatia formulata SC M SRL solicita anulara masurilor dispuse prin decizia de impunere atacata, considerand ca toate constatările organelor de inspectie fiscala sunt nelegale din urmatoarele motive:

Solutionarea decontului de TVA s-a efectuat in baza O.M.F.P. nr. 338/2004, desi acest ordin nu mai era aplicabil intrucat in anul 2007 a intrat in vigoare O.M.E.F. nr. 1.857/2007, aplicabil pentru deconturile incepand cu luna noiembrie 2007, ceea ce atrage incontestabil nelegalitatea actelor administrative contestate.

Cu toate acestea, intre constatările retinute in actul de control este o contradictie vadit nelegala deoarece, pe de o parte, s-au retinut dispozitii din Codul fiscal cu privire la nerecunoasterea dreptului la rambursarea integrala a TVA, in vigoare la momentul solutionarii cererii, iar pe de alta parte s-au retinut si prevederi corespunzatoare din Normele metodologice, dar varianta in vigoare in anul 2007, deci anterioare formularii cererii de rambursare.

SC M SRL sustine ca, potrivit pct. 38 alin. 3 din Normele metodologice in vigoare in anul 2007, exercitarea dreptului de deducere este conditionata de momentul depunerii notificarii si nu de momentul cand se efectueaza operatiunea pentru care persoana impozabila are posibilitatea exprimarii optiunii de taxare. Acesta este si rationamentul pentru care ulterior, respectiv din ianuarie 2008, textul normativ a fost modificat, in sensul ca depunerea cu intarziere a notificarii nu atrage pierderea dreptului de aplicare a regimului de taxare pentru inchirieri.

Deoarece societatea a optat pentru taxarea operatiunilor scutite de TVA incepand cu luna decembrie 2007 si a depus notificarea la organele fiscale sub nr./25.02.2008, exercitarea dreptului de deducere trebuia analizata incontestabil prin prisma actelor normative in vigoare la data depunerii notificarii, cu atat mai mult cu cat normele in cauza nu contin dispozitii tranzitorii contrare.

Societatea solicita si anulara dispozitiei de masuri intocmita de Administratia Finantelor Publice sector x si plata dobanzii aferente sumei nerambursate incepand cu data de zz.zz.2008 si pana la data platii efective, potrivit art. 70 si art. 124 din Codul de procedura fiscala.

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

3.1. Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de S1 lei si accesoriile aferente in suma de S2 lei stabilite prin decizia de impunere nr. ttt/zz.zz.2008

Cauza supusa solutionarii este daca TVA dedusa initial pentru bunurile de capital achizitionate trebuie ajustata, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au clarificat daca persoana impozabila a folosit bunurile respective pentru realizarea de operatiuni de inchiriere de bunuri imobile, scutite fara drept de deducere ori taxabile prin optiune.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ttt/zz.zz.2008, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de S1 lei si au stabilit majorari de intarziere aferente TVA in suma de S2 lei, prin ajustarea dreptului de deducere a TVA pentru bunurile de capital folosite pentru realizarea de operatiuni scutite care nu dau drept de deducere a taxei.

Referitor la ajustarea TVA, in raportul de inspectie fiscala nr. vvvv/zz.zz.2008 organele fiscale precizeaza urmatoarele:

SC M SRL a achizitionat in luna noiembrie 2007 mai multe bunuri imobile (trei hoteluri si terenurile aferente) pentru care si-a dedus TVA prin metoda taxarii inverse

(4426=4427) in suma de B lei, precum si mobilierul existent in acestea pentru care si-a dedus TVA facturata in suma de C lei.

In luna decembrie 2007 societatea a utilizat bunurile respective pentru realizarea de operatiuni scutite fara drept de deducere, respectiv imobilele au fost inchiriate fara depunerea notificarii privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, asa cum prevedea pct. 38 alin. (3) din Normele metodologice aplicabile in anul 2007, intrucat optiunea de taxare a fost depusa sub nr. 259201/25.02.2008.

Organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea dreptului de deducere a TVA in temeiul art. 149 din Codul fiscal, astfel:

- pentru anul 2007: societatea trebuie sa restituie 20/20 din taxa dedusa initial pentru imobile (B lei) si 5/5 din taxa dedusa initial pentru celelalte bunuri de capital (C lei);
- pentru anul 2008: societatea are dreptul la deducerea a 19/20 din taxa dedusa initial pentru imobile (19/20B lei) si 4/5 din taxa dedusa initial pentru celelalte bunuri de capital (4/5C lei).

In consecinta, prin ajustarea efectuata organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de TVA deductibila in suma de S1 lei. In ceea ce priveste TVA colectata, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada 11.09.2007-31.03.2008, societatea a obtinut venituri care intra in "sfera de aplicare a TVA" in suma de D lei, provenind integral din inchirieri imobile.

In drept, potrivit art. 126, art. 141, art. 145 si art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 126. - (4) **Operatiunile impozabile pot fi:**

c) operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa **si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii**. In prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141".

"Art. 141. - (2) **Alte operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata:**

(...)

e) arendarea, concesiunea, **inchirierea** si leasingul **de bunuri imobile**, cu urmatoarele exceptii (...).

(3) **Orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea operatiunilor prevazute la alin. (2) lit. e) si f), in conditiile stabilite prin norme**".

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; (...)".

"Art. 149. -(1) In sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezinta toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, precum si operatiunile de constructie, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparatiile sau lucrarile de intretinere a acestor active, chiar in conditiile in care astfel de operatiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de inchiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispozitia unei alte persoane;

b) bunurile care fac obiectul inchirierii, leasingului, concesiunii sau oricarei alte metode de punere a acestora la dispozitia unei persoane sunt considerate bunuri de capital apartinand persoanei care le inchiriaza, le da in leasing sau le pune la dispozitia altei persoane;

c) ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori nu sunt considerate bunuri de capital;

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, in conditiile in care nu se aplica regulile privind livrarea catre sine sau prestarea catre sine, se ajusteaza, in situatiile prevazute la alin. (4) lit. a)-d):*

a) pe o perioada de 5 ani, pentru bunurile de capital achizitionate sau fabricate, altele decat 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.

(3) Perioada de ajustare incepe:

a) *de la data de 1 ianuarie a anului in care bunurile au fost achizitionate sau fabricate, pentru bunurile de capital mentionate la alin. (2) lit. a), achizitionate sau fabricate, de la data aderarii;*

b) *de la data de 1 ianuarie a anului in care bunurile sunt folosite prima data, pentru bunurile de capital prevazute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, si se efectueaza pentru suma integrala a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa platita sau datorata inainte de data aderarii, daca anul primei utilizari este anul aderarii sau un alt an ulterior anului aderarii;*

c) de la data de 1 ianuarie a anului in care bunurile au fost achizitionate, pentru bunurile de capital prevazute la alin. (2) lit. b), care sunt achizitionate, si se efectueaza pentru suma integrala a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa platita sau datorata inainte de data aderarii, daca formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator s-au indeplinit in anul aderarii sau intr-un an ulterior anului aderarii;

d) de la data de 1 ianuarie a anului in care bunurile sunt folosite pentru prima data dupa transformare sau modernizare, pentru transformarile sau modernizarile bunurilor de capital prevazute la alin. (2) lit. b), a caror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totala a bunului imobil transformat sau modernizat, si se efectueaza pentru suma taxei deductibile aferente transformarii sau modernizarii, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformari sau modernizari, platita ori datorata inainte de data aderarii, daca anul primei utilizari dupa transformare sau modernizare este anul aderarii sau un an ulterior aderarii.

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

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

1. integral sau partial, pentru alte scopuri decat activitatile economice;

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

3. pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere a taxei intr-o masura diferita fata de deducerea initiala;

b) in cazurile in care apar modificari ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) in situatia in care un bun de capital al carui drept de deducere a fost integral sau partial limitat face obiectul oricarei operatiuni pentru care taxa este deductibila. In cazul unei livrari de bunuri, valoarea suplimentara a taxei de dedus se limiteaza la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) in situatia in care bunul de capital isi inceteaza existenta, cu exceptia cazurilor in care se dovedeste ca respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrari sau unei livrari catre sine pentru care taxa este deductibila;

e) in cazurile prevazute la art. 138.

(5) *Ajustarea taxei deductibile se efectueaza astfel:*

a) *pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectueaza in cadrul perioadei de ajustare prevazute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face o singura data pentru intreaga perioada de ajustare ramasa, incluzand anul in care apare modificarea destinatiei de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situatia in 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;*

b) pentru cazul prevazut la alin. (4) lit. b), ajustarea se efectueaza in cadrul perioadei de ajustare prevazute la alin. (2), pentru o cincime sau, dupa caz, o douazecime din taxa dedusa initial, pentru fiecare an in care apar modificari ale elementelor taxei deduse;

c) pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. c) si d), ajustarea se efectueaza o singura data pentru intreaga perioada de ajustare ramasa, incluzand anul in care apare obligatia ajustarii, si este de pana la o cincime sau, dupa caz, o douazecime pe an, astfel: 1. din valoarea taxei nededuse pana la momentul ajustarii, pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. c);

2. din valoarea taxei deduse initial, pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. d);

d) pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. e), ajustarea se efectueaza atunci cand apar situatiile enumerate la art. 138, conform procedurii prevazute in norme".

Conform pct. 38 si pct. 40 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pentru anul 2007:

"38. (1) In sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal si fara sa contravina prevederilor art. 161 din Codul fiscal, **orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea oricareia din operatiunile scutite de taxa prevazute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal**, in ceea ce priveste un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achizitionat, transformat sau modernizat la sau dupa data aderarii, in conditiile prevazute la alin. (2)-(9). Pentru bunurile imobile sau parti ale acestora, construite, achizitionate, transformate sau modernizate inainte de data aderarii se aplica prevederile tranzitorii de la art. 161 din Codul fiscal. In sensul prezentelor norme sunt luate in considerare operatiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil.

(3) **Optiunea prevazuta la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat in anexa 1 la prezentele norme metodologice si se va exercita de la data depunerii notificarii sau de la o alta data ulterioara inscrisa in notificare. In situatia in care optiunea se exercita numai pentru o parte din bunul imobil, aceasta parte din bunul imobil care se intentioneaza a fi utilizat pentru operatiuni taxabile, exprimata in procente, se va comunica in notificarea transmisa organului fiscal.** Pentru bunurile imobile sau partile din bunurile imobile pentru care au fost incheiate contracte de leasing care sunt in derulare la data de 1 ianuarie 2007, notificarea se va depune in termen de 90 de zile de la data aderarii, in situatia in care proprietarul bunului doreste sa continue regimul de taxare pentru operatiunea de leasing cu bunuri imobile.

40. **Cu exceptia celor prevazute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operatiunile scutite prevazute de art. 141 din Codul fiscal.** Institutiile publice sunt tratate ca persoane impozabile pentru activitatile scutite conform art. 141 din Codul fiscal. Scutirile se aplica livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii realizate de orice persoana impozabila. **Daca o persoana impozabila a facturat in mod eronat cu taxa livrari de bunuri si sau prestari de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligata sa storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operatiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate in mod eronat pentru o astfel de operatiune scutita. Acestia trebuie sa solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxa si emiterea unei noi facturi fara taxa**".

Incepand cu anul 2008, prevederile pct. 38 alin. (3) din Normele metodologice au fost modificate, astfel: "**Optiunea prevazuta la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat in anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice si se va exercita de la data inscrisa in notificare.** O copie de pe notificare va fi transmisa clientului. **Depunerea cu intarziere a notificarii nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare (...)**".

Totodata, potrivit pct. 54 alin. (7) din Normele metodologice:

"Ajustarea taxei deductibile prevazute la art. 149 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal se efectueaza o singura data pentru intreaga perioada de ajustare ramasa, incluzand anul in care apare obligatia ajustarii, este de pana la o cincime ori, dupa caz, o douazecime pe an din valoarea

taxei nededuse pana la momentul ajustarii si se inscrie in decontul de taxa aferent perioadei fiscale in care apare livrarea sau orice alta operatiune pentru care taxa aferenta bunului de capital este deductibila. Prevederile prezentului alineat se completeaza cu cele de la pct. 38 si 39".

*Conform dispozitiilor legale precitate, scutirile de TVA pentru operatiunile prevazute la art. 141 din Codul fiscal, inclusiv scutirea pentru operatiunile de inchiriere de bunuri imobile, **sunt obligatorii** pentru orice persoana impozabila care realizeaza astfel de operatiuni, cu exceptia situatiei in care persoana in cauza opteaza pentru taxarea acestor operatiuni pe baza notificarii depuse la organele fiscale. Ca atare, **pentru bunurile imobile si celelalte bunuri de capital folosite la realizarea operatiunilor prevazute la art. 141 din Codul fiscal, in principiu scutite de taxa si fara drept de deducere, dar cu posibilitatea optiunii de taxare in anumite conditii, legislatia fiscala prevede un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat in momentul achizitiilor, in favoarea statului cand bunurile se folosesc apoi pentru operatiuni scutite fara drept de deducere, repectiv in favoarea contribuabilului, cand bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat initial sunt folosite ulterior pentru realizarea de operatiuni taxabile.***

Reiese ca, inainte de a aplica mecanismul de ajustare prevazut la art. 149 din Codul fiscal, trebuie sa se stabileasca in ce masura operatiunea de inchiriere de bunuri imobile este sau nu o operatiune taxabila.

In speta, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea TVA dedusa de contestatara in momentul achizitiei bunurilor de capital (noiembrie 2007) pe motiv ca in anul achizitiei (luna decembrie 2007) acestea au fost folosite pentru realizarea de operatiuni de inchiriere bunuri imobile, scutite fara de drept de deducere, in timp ce contestatara sustine ca operatiunile de inchiriere au fost taxabile, asa cum rezulta din notificarea depusa la organele fiscale sub nr./25.02.2008, prin care si-a exprimat optiunea pentru taxare incepand cu data de 1 decembrie 2007.

Conform art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane** privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...).**"

De asemenea, potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

In raportul de inspectie fiscala nr. vvvv/zz.zz.2008 organele fiscale au ajustat TVA dedusa pentru bunurile de capital pe motiv ca in luna decembrie 2007 societatea a folosit aceste bunuri pentru operatiuni de inchiriere, scutite fara drept de deducere conform normelor in

vigoare pentru anul 2007, desi in acelasi raport organele fiscale au consemnat faptul ca societatea a realizat in perioada 11.09.2007-31.03.2008 venituri care intra in "sfera de aplicare a TVA" in suma de D lei, compuse integral din venituri de inchirieri de imobile. In acest sens, la pct. III.4.2 "TVA colectata" din raport, organele fiscale nu au stabilit diferente, cuantumul TVA colectata de societate fiind acelasi cu cel rezultat in urma inspectiei, respectiv $D \text{ lei} \times 19\% = E \text{ lei}$.

Or, constatarea care sta la baza ajustarii dreptului de deducere a TVA pentru bunurile de capital, si anume aceea ca societatea a realizat in luna decembrie 2007 operatiuni de inchiriere scutite de TVA, nu se regaseste si in ceea ce priveste analiza operatiunilor impozabile realizate de societate, cata vreme organele fiscale au stabilit ca societatea a realizat, in perioada analizata, exclusiv operatiuni din inchiriere pentru care a colectat integral si TVA aferenta.

Rezulta ca organele de inspectie fiscala au aplicat un tratament fiscal contradictoriu pentru operatiunile de inchiriere realizate de contestatara in luna decembrie 2007, in conditiile in care, pe de o parte, le-au considerat operatiuni scutite fara drept de deducere atunci cand au aplicat mecanismul de ajustare prevazut pentru bunurile de capital, iar pe de alta parte, le-au considerat operatiuni taxabile cu cota de 19% si nu au aplicat prevederile pct. 40 din Normele metodologice, care obliga persoanele impozabile care realizeaza operatiunile scutite prevazute la art. 141 din Codul fiscal sa storneze operatiunile facturate in mod eronat cu taxa.

Cum mecanismul de ajustare a TVA pentru bunurile de capital se aplica numai pentru cazurile prevazute la art. 149 alin. (4) din Codul fiscal, organul de solutionare a contestatiilor nu se poate pronunta asupra acestuia in conditiile in care organele de inspectie fiscala au aplicat un tratament fiscal contradictoriu pentru operatiunile analizate.

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative citate se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca "*prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare*".

Conform pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 "*decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente*".

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ttt/zz.zz.2008 pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **S1 lei** si majorarile de intarziere aferente in suma de **S2 lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin stabilirea cu claritate a naturii operatiunilor de inchiriere realizate de societate in luna decembrie 2007, respectiv daca acestea sunt operatiuni scutite fara drept de deducere sau taxabile cu cota de 19% si aplicarea mecanismului de ajustare a TVA aferenta bunurilor de capital in raport de natura operatiunilor la care realizarea carora au fost folosite.*

3.2. Referitor la masurile dispuse prin dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. uuu/zz.zz.2008

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si accesorii ale acestora, ci la masuri de indeplinire in sarcina contribuabilului, neavand caracterul unui titlu de creanta fiscala.

In fapt, prin dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. uuu/zz.zz.2008 organele de inspectie fiscala au dispus SC M SRL corectarea unor operatiuni inregistrate de societate in lunile decembrie 2007 si ianuarie 2008, prin decont de corectare a erorilor materiale din decontul de TVA.

Prin contestatia formulata societatea solicita si anulara dispozitiei de masuri emisa in urma inspectiei fiscale.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 205. - (1) **Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale** se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii."

"Art. 209. - (1) Contestatiile formulate impotriva **deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a deciziilor pentru regularizarea situatiei**, emise in conformitate cu legislatia in materie vamala se solutioneaza dupa cum urmeaza:

a) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, precum si accesorii ale acestora, al caror quantum este sub 1.000.000 lei, *se solutioneaza de catre organele competente constituite la nivelul directiilor generale* unde contestatorii au domiciliul fiscal (...)."

Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta *actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala* in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului**".

Intrucat masurile dispuse in sarcina SC M SRL nu vizeaza stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta de solutionare a organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"(2) **Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente**".

coroborat cu pct. 5.2 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 , care stabileste:

"*Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului etc.*".

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice sector x - Activitatea de Inspectie Fiscala, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

3.3. Referitor la solicitarea de dobanzi aferente TVA nerambursate

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care

solicitarea contribuabilei de dobanzi aferente TVA nerambursate nu se afla in competenta sa materiala de solutionare.

In fapt, SC M SRL a solicitat, prin contestatia formulata, plata de dobanzi aferente TVA nerambursate, incepand cu data de zz.zz.2008 si pana la data platii efective, potrivit art. 70 si art. 124 din Codul de procedura fiscala.

In drept, potrivit art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 205. - (1) **Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale** se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii."

"Art. 209. - (1) Contestatiile formulate impotriva **deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a deciziilor pentru regularizarea situatiei**, emise in conformitate cu legislatia in materie vamala se solutioneaza dupa cum urmeaza:

a) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorii vamala, precum si accesorii ale acestora, al caror quantum este sub 1.000.000 lei, *se solutioneaza de catre organele competente constituite la nivelul directiilor generale* unde contestatorii au domiciliul fiscal (...)"

Conform capit. II din Procedura de restituire si de rambursare a sumelor de la buget, precum si de acordare a dobanzilor convenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depasirea termenului legal, aprobata prin O.M.F.P. nr. 1.899/2004:

"4. *Plata dobanzii convenite contribuabilului se va face numai in baza cererii exprese depuse de acesta la organul fiscal competent.*

Cererea va cuprinde urmatoarele elemente:

- datele de identificare a contribuabilului;
- specificarea cererii la care se refera solicitarea de dobanzi, cu indicarea numarului si a datei de inregistrare la organul fiscal competent (eventual data postei, in cazul depunerii prin posta);
- felul impozitului sau taxei si suma solicitata la restituire ori rambursare.

5. Cererea de plata a dobanzii se solutioneaza de organul fiscal competent in termenul prevazut la art. 199 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata"

Totodata, art. 33 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevede ca: "*Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat, competenta revine aceluia organ fiscal, judetean, local sau al municipiului Bucuresti, stabilit prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, in a carui raza teritoriala se afla domiciliul fiscal al contribuabilului sau al platitorului de venit, in cazul impozitelor si contributiilor realizate prin stopaj la sursa, in conditiile legii*".

Rezulta ca Serviciul solutionare contestatii, ca organ competent constituit la nivelul D.G.F.P.-M.B. pentru solutionarea contestatiilor prevazute la art. 209 alin. (1) lit. a) din Codul de procedura fiscala nu are competenta de solutionare a cererii de plata a dobanzii formulate de contribuabila, aceasta revenind organului fiscal de administrare teritorial, drept pentru care acest capat de cerere din contestatie urmeaza a fi transmis spre solutionare Administratiei Finantelor Publice sector x.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126 alin. (4) lit. c), art. 141 alin. (2) lit. e) si alin. (3), art. 145 alin. (2) si art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 38 alin. (3), pct. 40 si pct. 54 alin. (7) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare,

art. 7 alin. (2), art. 33 alin. (1), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2), art. 205 alin. (1), art. 209 alin. (1) lit. a) si alin. (2) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, pct. 5 din capit. II din Procedura de restituire si de rambursare a sumelor de la buget, precum si de acordare a dobanzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depasirea termenului legal, aprobata prin O.M.F.P. nr. 1.899/2004 si pct. 5.2 si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

1. Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ttt/zz.zz.2008, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de S1 lei si majorari de intarziere aferente in suma de S2 lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

2. Transmite Administratiei Finantelor Publice sector x - Activitatea de Inspectie Fiscala contestatia formulata de SC M SRL impotriva dispozitiei privind masurile stabilite de inspectia fiscala nr. uuu/zz.zz.2008.

3. Transmite Administratiei Finantelor Publice sector x capatul de cerere din contestatia formulata de SC M SRL privind acordarea de dobanzi pentru sumele nerambursate.

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