



DECIZIA nr. xx din xx
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. xx SRL din comuna xx, jud.xx
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.xx

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx prin adresa nr.xx înregistrată la DGRFP xx sub nr. xx, cu privire la contestația formulată de **SC xx SRL** - având cod de identificare fiscală **xx**, cu domiciliul fiscal în comuna xx, sat xx, sos. xx, înregistrată la ONRC sub nr.Jxx - prin xx, avocat coordonator xx, conform Împuternicirii Avocatiale serialxx, depusă în original la dosarul cauzei.

SC xx SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-xx emisă de A.J.F.P. xx – Activitatea de Inspectie Fiscală pentru suma totală de **xx lei**, reprezentând:

- impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de xx lei;
- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de xx lei.

Față de data comunicării actelor administrativ fiscale contestate, respectiv:

- data de xx la care fost comunicată *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-xx* potrivit confirmării postale, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal, fiind înregistrată sub nr. xx la Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx și sub nr. xx la DGRFP xx, constatându-se că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **SC xx SRL** din comuna xx, județul xx.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-xx emisă de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice xx – Activitatea de Inspectie Fiscală, societatea susține următoarele:

ASPECTE DE PROCEDURA:

Dreptul organului fiscal de a efectua ajustarea TVA și de a stabili obligații fiscale suplimentare în sarcina societății xx SRL s-a prescris.

- în speță, societatea xx a efectuat recepția imobilului în anul xx, conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.xx;
- imobilul a fost închiriat integral în anul xx, în prezent nemaieexistând o modificare a destinației de utilizare, imobilul fiind în continuare închiriat (nu s-a schimbat regimul de utilizare al imobilului);
- raportat atât la situația de fapt cât și la dispozițiile legale incidente, ajustarea TVA-ului trebuia efectuată în anul xx, acela fiind momentul în care obligația de plată îndeplinea condițiile necesare pentru a putea fi percepută;
- ulterior anului xx, legiuitorul a eliminat din textul de lege termenul de “integral” raportat la faptul că astfel, în orice situație ajustarea se face o singură dată;
- în cuprinsul prevederilor art.23, alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura Fiscală - respectiv art.21 din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală - legiuitorul a indicat în mod expres care este momentul în care se naște dreptul de creanță fiscală, respectiv dreptul organului fiscal de a stabili și determina obligafia fiscală și ca atare, raportat la momentul în care trebuia efectuată ajustarea TVA-ului (anul xx), societatea consideră că dreptul organului fiscal de a efectua această operațiune de ajustare de TVA și de a stabili obligații fiscale suplimentare în sarcina sa este prescris;
- în ceea ce privește calcularea de către organele fiscale a termenului de prescripție raportat la perioada de xx de ani prevăzută de dispozițiile art.149 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal (art.305 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal), raționamentul este eronat;
- în mod evident, termenul de xx de ani menționat de dispozițiile indicate reprezintă, așa cum consemnează legiuitorul în mod expres perioada pentru care se ajustează taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital;
- aceasta nu înseamnă, așa cum în mod greșit organele fiscale au considerat, că ar avea la dispoziție un termen de xxx ani (interpretând acest termen ca fiind unul de prescripție a dreptului de acțiune), în care să intervină pentru efectuarea ajustărilor de TVA și să emită astfel documente fiscale privind cele constatate, cu atât mai mult cu cât nu a existat nicio modificare a destinației de utilizare a bunului.
- în realitate, societatea consideră că se află în ipoteza în care contribuabilul este sancționat pentru pasivitatea organului fiscal, dreptul acestuia din urma de a stabili obligațiile fiscale aferente anului xx, fiind prescris.
- se arată că singurul termen în interiorul căruia organele fiscale puteau efectua ajustări de TVA și puteau emite documente raportat la aceste ajustări, este termenul de prescripție de 5 ani, stabilit conform art.91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală (respectiv art.110 din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală).

ASPECTE DE FOND :

Obligarea societății la plata sumelor reprezentând contravaloare ajustare TVA conform Deciziei, RIF-ului și celelalte documente subsecvente întocmite de către organele de inspecție fiscală, este netemeinică și nelegală.

- în mod netemeinic și nelegal organele fiscale au emis înscrisuri prin care stabilesc în sarcina contribuabilului TVA în cuantum de xx lei, în urma unor ajustări efectuate la distanță de peste xx ani față de momentul la care acestea se puteau face;
- în mod greșit organele fiscale au considerat că pot interveni prin efectuarea ajustării TVA-ului în orice moment, în interiorul perioade de xx de ani menționate la art.140 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal (respectiv art.305 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal);
- în susținerea acestei opinii, trebuie avut în vedere faptul că societatea xx SRL a efectuat recepția imobilului în anul xx, conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.xx iar imobilul a fost închiriat integral în anul xx, până în prezent nemaieexistând o modificare a destinației de utilizare, imobilul fiind în continuare închiriat (nu s-a schimbat regimul de utilizare al imobilului);

- având în vedere că ajustarea trebuia făcută în anul xx, organele fiscale puteau interveni prin efectuarea ajustării în termenul de prescripție de 5 ani, prevăzut de dispozițiile legale, termen ce a curs cel târziu din anul xx ;
- raportat la cele indicate, având în vedere dispozițiile legale incidente precum și înscrisurile puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, societatea consideră că obligarea sa la plata sumelor reprezentând contravaloare ajustare TVA conform Deciziei, RIF-ului și celorlalte acte subsecvente, este netemeinică și nelegală.

Modalitatea de calcul privind ajustarea TVA, reținută de organele fiscale este eronată și nelegală:

- fără a exista un raționament juridic și fără a se raporta la dispozițiile legale incidente, organele fiscale stabilesc, conform actelor emise, că ajustarea TVA -ului se calculează și se impune societății raportat la cei xx ani ramași ulterior anului xx;
- în mod eronat și nelegal, se folosește formula “xx” fără a exista, conform dispozițiilor legale o asemenea posibilitate de calcul, în litera și în spiritul prevederilor legale - art.149 alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv art.305 alin.(5) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal - ajustarea TVA-ului este o operațiune care nu se poate face oricând, ori în fiecare an pentru perioada rămasă;
- raportat la legislația actuală, în cazul în care contribuabilul ar calcula TVA, acesta s-ar declara anual, fără a se impune plata acestuia în avans până în anul xx (respectiv cei xx ani calculați din xx);
- organul fiscal săvârșeste un abuz prin aplicarea unor calcule greșite și stabilirea, în mod neîntemeiat, a plății unei sume în sarcina contribuabilului.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice xx – Activitatea de Inspectie Fiscală, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.xx în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.xx, constatându-se următoarele:

- în perioada verificată societatea a închiriat către terțe persoane un imobil „hala producție, depozitare și birouri” conform contractelor încheiate între părți și a aplicat prevederile art.141 alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv prevederile art.292 alin.2 lit.e din Legea 227/2015 privind Codul fiscal ;
- în urma verificării documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat recepția imobilului în anul xx conform “Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor” nr.xx;
- din analiza bazei de date ANAF s-a constatat că în perioada xx societatea a beneficiat de rambursări de TVA și conform situației prezentate de societate rezultă faptul că societatea a dedus TVA aferentă construcției halei;
- având în vedere că societatea nu a optat pentru taxarea operațiunii de închiriere, avea obligația să ajusteze TVA dedusă inițial la construcția bunului de capital;
- organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.149 alin.4 lit.a pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, ajustează taxa deductibilă cu suma de xx lei la data de xx;
- pentru perioada xx, perioadă prescrisă, organele de inspecție fiscală nu au putut efectua ajustarea taxei deduse, ajustarea făcându-se doar în termenul de prescripție al perioadei verificate întrucât au fost încălcate prevederile art.149 alin.(4) lit.a pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.
- În ceea ce privește impozitul pe profit, la data de xx, societatea înregistrează un profit impozabil în sumă de xx lei față de care organele de inspecție fiscală nu au stabilit diferențe;
- prin declarația 101 depusă pentru anul xx societatea a declarat profit impozabil înainte de recuperarea pierderii în suma de xx lei, pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți în suma de xx lei și pierdere fiscală de recuperat în anii următori în suma de xx lei;

- din analiza bazei de date ANAF organele de inspectie fiscala au stabilit in conformitate cu prevederile art.19 si art.31 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal o pierdere fiscala de recuperat in anii urmasori declarată de societate prin declaratiile 101 depuse în perioada xx în sumă de xx lei;
- în declaratia 101 societatea a completat eronat rubrica de la Rândul 40 - pierdere fiscală din anii precedenti, suma de xx lei;
- pentru anul xx organele de inspectie stabilesc profit impozabil înainte de recuperarea pierderii din anii precedenti în suma de xx lei, pierdere de recuperat din anii anteriori xx lei si pierdere de recuperat pentru perioada urmatoare xx lei;
- la data de xx, societatea înregistreaza în declaratia 101 privind impozitul pe profit, profit impozabil înainte de recuperarea pierderii în suma de xx lei, pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti în suma de xx lei și pierdere fiscala de recuperat în anii următori în suma de xx lei;
- organele de inspectie au stabilit pierderea fiscala de recuperat din anii anteriori in conformitate cu prevederile art.19 si art.31 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în sumă de xx lei;
- în declaratia 101 societatea a completat eronat rubrica de la Rândul xx pierdere fiscala din anii precedenti suma de xx lei astfel că, pentru anul xx organele de inspectie stabilesc profit impozabil înainte de recuperarea pierderii din anii precedenti în suma de xx lei, pierdere de recuperat din anii anteriori xx lei si profit impozabil in suma de xx lei pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de xx lei care se datoreaza recuperarii eronate a pierderii fiscale întrucât au fost incalcate prevederile art.19 si art.31 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal si prevederile art.102 alin.(3) din Legea nr.207 privind Codul de procedură fiscală ;
- la data de xx, societatea înregistrează în declaratia 101 privind impozitul pe profit, profit impozabil în sumă de xx lei, pierdere fiscală de recuperat din anii precedenti în suma de xx lei și pierdere fiscala de recuperat în anii următori în suma de xx lei;
- urmare controlului efectuat, organele de inspectie fiscala au constatat ca declaratia 101 pentru xx este completată eronat nu numai la rubrica pierderea fiscală de recuperat din anii anteriori în sumă de xx lei cât si prin faptul că nu a fost înregistrată ca si cheltuială nedeductibilă suma de xx lei, evidentiata de societate în contul 6813 "Cheltuieli cu provizioanele pentru deprecierea imobilizarilor" reprezentand cheltuieli nedeductibile reevaluare cladire xx, fapt confirmat si prin registrul de evidentă fiscală pus la dispozitie de societate
- pentru anul xx organele de inspectie stabilesc profit contabil in suma de x lei, cheltuieli nedeductibile in suma de xx lei, profit impozabil în sumă de xx lei si impozit pe profit suplimentar în sumă de xx lei întrucât au fost încălcate prevederile art.19, art.25 alin.(4) lit.I), art.26 alin.(1) lit.n din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal si prevederile art.102, alin.3 din Legea nr.207 privind Codul de procedura fiscala;
- organele de inspectie fiscală, au emis decizie de impunere pentru suma totală de xx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în sarcina societății verificate, ca urmare a deficientelor constatate.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:

ASPECTE DE PROCEDURA:

În ceea ce privește prescrierea dreptului organului fiscal de a efectua ajustarea TVA si de a stabili obligații fiscale suplimentare, invocată de societate se rețin următoarele:

Potrivit art.91 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare: **„Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.”** La alin.(2) al aceluiași articol se prevede că **„Termenul de prescripție a dreptului prevăzut**

la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23, dacă legea nu dispune altfel.”

În contestația formulată, **SC xx SRL** din comuna xx, județul xx, în calitate de petentă, afirmă: ” *În litera și în spiritul prevederilor legale, arătăm ca singurul termen în interiorul căruia organele fiscale puteau efectua ajustări de TVA și puteau emite documente raportat la aceste ajustări, este termenul de prescripție de 5 ani, stabilit conform art.91 din OG nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală (art.110 din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedura Fiscală)*

Asadar, in opinia subscrisei, dreptul organului fiscal de a efectua ajustarea TVA-ului si de a stabili obligafii fiscale in sarcina societati xx SRL s-a prescris.”

În raportul de inspecție fiscală este consemnat că, în perioada verificată societatea a închiriat către terțe persoane un imobil „hala producție, depozitare și birouri”, conform contractelor încheiate între părți și a aplicat prevederile art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv prevederile art.292 alin.(2) lit.e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“ (2) *Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:*

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și suprafață, cu plată, pe o anumită perioadă. “

Organele de inspecție fiscală, în urma verificării documentelor puse la dispoziție de către societate, au constatat faptul că petenta a efectuat recepția imobilului în anul xx conform “*Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor*” nr.xx dar, din analiza bazei de date ANAF au constatat și faptul că, în perioada xx societatea a beneficiat de rambursări de TVA și astfel, conform situației prezentate de societate, a rezultat faptul că societatea a dedus TVA aferentă construcției halei.

Având în vedere că societatea nu a optat pentru taxarea operațiunii de închiriere, s-a consemnat faptul că aceasta avea obligația să ajusteze TVA dedusă inițial la construcția bunului de capital.

Conform prevederilor legale, ajustarea TVA *constă în exercitarea dreptului de deducere, în situația în care persoana impozabilă câștiga dreptul de deducere în conformitate cu prevederile legale în vigoare (ajustare pozitivă), sau în anularea în totalitate ori parțială a deducerii exercitate inițial, în cazul în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere (ajustare negativă).* **Numărul ajustărilor poate fi nelimitat în perioada de ajustare, respectiv pentru operațiuni care dau sau nu drept de deducere. După expirarea perioadei de ajustare nu vor mai fi efectuate ajustări ale taxei deductibile aferente bunurilor de capital.**

Prin urmare, închirierea unui imobil, fiind o activitate 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, respectiv art.292 alin.(2) lit.e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal - acest lucru înseamnă că, la data utilizării imobilului într-o închiriere scutită fără drept de deducere, pentru tot imobilul cum este situația în cauză, exista obligația din partea societății de ajustare a TVA dedus la construcție, procedura de ajustare a TVA fiind reglementată de art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (art.305 din Legea nr.227/2015) și **perioada de ajustare fiind de xx de ani începând cu 01 ianuarie a anului în care s-a efectuat recepția.**

În acest sens trebuie reținut că, prin ajustarea TVA se înțelege o plată la buget din totalul de TVA dedusă inițial la construcție, proporțională cu numărul de ani de neutilizare a clădirii în activități taxabile, în cei xx de ani stabiliți de lege.

Normele metodologice pentru art.149 din Codul fiscal, aplicabile în cauză, precizează că ajustarea se efectuează odată, pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, când intervine evenimentul respectiv în ceea ce privește imobilul dar, dacă ulterior spre exemplu clădirea va fi folosită în activități supuse TVA, se va ajusta TVA din nou, în favoarea societății.

Deci, **ca regulă generală ajustarea se aplică dintr-o dată, dar nu o singură dată - din moment ce există prevăzută și posibilitatea efectuării unor ajustări multiple ulterioare, funcție de evenimentele intervenite care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului.** Astfel, dacă am considera corect și am aplica raționamentul societății conform căruia ajustarea se face doar o singură dată, atunci, în cazul în care societatea ar schimba destinația clădirii pentru operațiuni ce dau drept de deducere, aceasta nu ar mai putea ajusta pozitiv TVA dedusă.

În acest sens trebuie reținut că **numărul ajustărilor poate fi nelimitat în perioada de ajustare**, acesta depinzând de evenimentele intervenite, respectiv de operațiuni care dau sau nu dreptul de deducere.

Asfel, nu este justificată afirmația petentei conform căreia organul de inspecție fiscală nu ar mai putea stabili ajustarea TVA după anul xx, considerând că acest drept este prescris – așa cum se afirmă în contestație - ci trebuie reținut că, în conformitate cu prevederile legale nu este prescris dreptul de ajustare a TVA – operațiune care, așa cum este menționat mai sus, se poate realiza într-un număr nelimitat de ori în perioada de ajustare – ci este prescris dreptul de stabilire a obligațiilor fiscale de natura TVA determinate în urma ajustării efectuate, pentru perioada prescrisă – respectiv pentru anii xx, în speta analizată - ceea ce de altfel a fost respectat, organele de inspecție fiscală calculând obligația fiscală suplimentară reprezentând TVA în cadrul perioadei verificate doar pentru anii xx, respectând astfel termenul de prescripție.

Așadar, în solutionarea excepției de procedură ridicată de societate se reține că organele de inspecție fiscală respectă perioada de prescripție, în sensul că nu stabilesc obligații fiscale suplimentare de natura TVA pentru nici un an aferent perioadei xx, perioadă care se află sub incidența prescripției determinate de art.91, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fapt ce rezultă atât din R.I.F. nr.xx cât și din Decizia de impunere nr.F-xx - documente din care reiese în mod cert că determinarea de obligații fiscale reprezentând TVA suplimentar în sarcina societății verificate, ca urmare a ajustării efectuate pentru imobilul "hală producție, depozitare și birouri" s-a făcut doar pentru perioada verificată xx, ținându-se astfel cont de perioada de prescripție.

Având în vedere toate aspectele reținute mai sus, organul de soluționare al contestației constată că **susținerile societății de ordin procedural - precum că, prin prescrierea dreptului organului fiscal de a efectua ajustarea TVA și de a stabili obligații fiscale suplimentare de natura TVA în sarcina SC xx SRL din comuna xx, județul xx, Decizia de impunere nr.F-xx, R.I.F. nr.xx și celelalte documente subsecvente întocmite de către organele de inspecție fiscală sunt netemeinice și nelegale - nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.**

Prin urmare, având în vedere că argumentele de ordin procedural nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, se va trece la analiza pe fond a contestației.

ASPECTE DE FOND:

1. Referitor la suma de xx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-xx, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea

acesteia, în condițiile în care au fost încălcate prevederile art.149 alin.(4) lit.a) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, astfel cum a fost consemnat în Raportul de inspectie fiscală nr.xx, în perioada verificată **SC xx SRL** din comuna xx, județul xx, *a închiriat către terte persoane un imobil „hală producție, depozitare și birouri”* conform contractelor încheiate între părți, aplicând în cauză prevederile art.141 alin.2 lit.e din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

” Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării [...]

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: [...] e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, [...]

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2), lit.e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

În urma verificării documentelor puse la dispoziție de către societate cât și a bazei de date ANAF, organele de inspectie fiscală au constatat faptul că societatea a dedus TVA aferentă construcției halei astfel că, **acesta avea obligația să ajusteze TVA dedusă inițial la construcția bunului de capital având în vedere că nu a optat pentru taxarea operațiunii de închiriere efectuate** .

În cauză, având în vedere prevederile art.91 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel [...]”, organele de inspectie fiscală respectă perioada de prescripție și nu stabilesc obligații fiscale suplimentare de natura TVA pentru nici un an aferent perioadei xx, perioadă care se află sub incidența prescripției determinate de legislația aplicabilă.

Astfel, atât în cuprinsul R.I.F. nr.xx cât și în Decizia de impunere nr.F-xx, în ceea ce privește TVA stabilită suplimentar este menționat că, în conformitate cu prevederile art.149 alin. (4) lit.a pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscală **au ajustat taxa deductibilă cu suma de xx lei la data de 31.01.2015, ținând cont de perioada de prescripție.**

În drept, conform art.149 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”(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.”

Conform art.149 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

” (3) Perioada de ajustare începe: [...]

b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt recepționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin.(2) lit.b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;[...].”

Potrivit art.149 alin.(4) lit.a) pct.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”(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; [...]”.

Conform punctului 54 alin.(7) din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului 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 realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.[...]”

Totodată, art.149 alin.(5¹) și următoarele din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare – în baza cărora ajustarea TVA se poate face oricând în cadrul perioadei de ajustare, respectiv 20 ani, atât în favoarea statului cât și în favoarea contribuabilului - prevăd :

” (5¹) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit.a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv **în cadrul perioadei de ajustare** ori de câte ori apar respectivele evenimente.

(6) Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii.

Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă.

(7) Prevederile prezentului articol nu se aplică în cazul în care suma care ar rezulta ca urmare a ajustărilor este neglijabilă, conform prevederilor din norme.”

De asemenea, se rețin și prevederile art.110 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.292 și art. 305 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În speță sunt incidente și prevederile art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

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

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art.124, alin.(1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.

(3) Nu intră în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor fapte ori împrejurări ale cauzelor aflate în lucru la aceste instituții.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, se reține că inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile și stabilirea bazelor de impozitare și diferențelor de obligații fiscale principale, organele de inspecție fiscală procedând la verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului.

Având în vedere prevederile art.6 si art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările si completările ulterioare, se reține că **organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului**, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală trebuie **să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Conform prevederilor art.72 si art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„Art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile - Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

ca urmare, contribuabilul are sarcina de a pune la dispoziția organelor de inspecție fiscale toate documentele justificative pentru dovedirea situației de fapt fiscale.

Din documentele probatorii, ținând cont atât de precizările din cuprinsul contestației formulate de petentă cât și de precizările din cuprinsul adresei nr. 446/07.04.2021 întocmită în susținerea cauzei de organele de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației

reține că, având în vedere că bunurile de capital se ajustează pe o perioadă de 20 de ani și ținând cont de perioada prescrisă xx, în urma verificărilor specifice efectuate, în conformitate cu prevederile legale aplicabile în speță, organele de inspecție fiscală au ajustat TVA dedusă inițial de SC xx SRL aferentă imobilului „xx”, pentru perioada rămasă din cei 20 ani în care se poate efectua ajustarea.

Prin urmare, ținând cont de faptul că **ajustarea TVA reprezintă o plată la buget din TVA totală dedusă inițial la construcție, proporțional cu numărul de ani de neutilizare a clădirii în activități taxabile în cei 20 de ani stabiliți de lege**, în conformitate cu prevederile art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **organele de inspecție fiscală au ajustat taxa deductibilă aferentă construcției cu suma de xx lei, la data de 31.01.2015, astfel:**

- recepție imobil: xx – obligație de ajustare pe o perioadă de ajustare care curge de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt recepționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin.(2) lit.b) care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital ;

- perioada de ajustare: xx ;

- valoare imobil: xx lei (valoare regăsită de organele de inspecție în evidența contabilă la data de xx - conform balanței de verificare - cât și în situațiile financiare depuse de societate;

- xx

Astfel, se reține faptul că societatea avea obligația, începând cu anul xx, de a ajusta TVA dedusă inițial **pentru imobilul analizat „hală producție, depozitare și birouri” iar organele de inspecție fiscală, ținând cont de perioada de prescripție, nu au efectuat ajustarea taxei deduse pentru perioada xx, ajustarea făcându-se doar în termenul de prescripție respectiv începând cu anul xx.**

Societatea comercială contestatară nu prezintă dovezi relevante în sprijinul susținerilor sale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală care, pentru constatările făcute în cadrul verificărilor efectuate la SC xx SRL din comuna xx, județul xx, au avut în vedere și prevederile art.6 și art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

„Art.6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.[...]

Art.118 Reguli privind inspecția fiscală

(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.[...]

Ținând cont de cele precizate mai sus, de documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea nu aduce argumente relevante privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea determinată de acestea, analizând cauza în limitele impuse de art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 coroborat cu pct.2.5 din Ordinul nr.3741/2015, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC xx SRL din comuna xx, județul xx, împotriva obligației fiscale suplimentare în sumă de xx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-xx.

2. Referitor la suma contestată de xx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-xx, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care pentru aceste obligații fiscale societatea nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, desi SC xx SRL din xx, jud.xx, contestă în totalitate obligațiile fiscale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-xx, societatea a adus argumente și a invocat temeiuri de drept doar pentru **suma de xx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar în sarcina sa prin decizia sus menționată, fără a invoca în susținerea propriei cauze argumente și temeiuri de drept și pentru **suma de xx lei reprezentând impozit pe profit** stabilit suplimentar tot prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-xx.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

*c) **motivele de fapt și de drept;***

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1, lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]”

*b) **nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”**,*

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

*„Art.276 **Soluționarea contestației***

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”***

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de prevederile art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art.249 **Sarcina probei:***

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

*Art 250 **Obiectul probei și mijloacele de probă:***

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de art.73, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art.73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât **SC xx SRL** din comuna xx, jud.xx, este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al aceleia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Incidente speței sunt și considerentele din Decizia nr.xx pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căroră: *„În ceea ce privește soluția de respingere a contestației (...) este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 al.1 din Codul de procedură fiscală (...)”*

Prin contestația formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-xx*, **societatea, desi contestă cuantumul obligațiilor fiscale principale în sumă de xx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, nu aduce argumente si nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.**

Întrucât societatea nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeiuri de drept în susținerea propriei cauze, se reține că organul de soluționare nu se poate investi pe fondul cauzei pentru acest capăt de cerere urmând ca, **contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-xx, să fie respinsă ca nemotivată pentru suma de xx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar**, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

D E C I D E :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-xx pentru **suma de xx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.**

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-xx pentru **suma de xx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul xx în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

