

MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI

DECIZIA NR. 103

din 17.11.2008

privind soluționarea contestației formulată
de **S.C.S.R.L.** din
localitatea, județul,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului sub nr.din 22.09.2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului prin adresa nr.din 19.09.2008, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 22.09.2008, cu privire la contestația formulată **S.C.S.R.L.** din localitatea ..., județul

Societatea contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 09.07.2008, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 11.07.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 11.07.2008, privind suma de **....lei**, reprezentând:

-lei TVA;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 și 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C.S.R.L. prin contestația formulată precizează că organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. din 11.07.2008 au verificat TVA aferentă perioadei 01.05.2007 – 31.12.2007, perioadă care a mai fost analizată sub aspectul legalității taxei pe valoarea adăugată, prin Raportul de inspecție fiscală nr.din 21.02.2008.

Societatea susține că i s-a prezentat Decizia de reverificare nr. din 24.06.2008, dată ca urmare a unor date și informații suplimentare necunoscute inițial organului de control.

Contestatoarea susține că reverificarea s-a efectuat ca urmare a faptului că a depus contestația nr. din 19.03.2008 împotriva constatărilor și sumelor stabilite suplimentar prin Raportul de inspecție fiscală nr.din 21.02.2008 și decizia de impunere întocmite anterior.

Societatea precizează că susținerea contestației s-a bazat pe următoarele documente:

- notificarea nr. din 30.04.2007 privind operațiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. 2 lit. e din Codul fiscal;

- notificarea nr. din 16.07.2007 privind anularea operațiunii de taxare a operațiunilor susmenționate.

Totodată, menționează că prin Deciziadin 19.05.2008, prin care s-a soluționat contestația, s-a dispus desființarea Raportului de inspecție fiscală nr.din 21.02.2008 și Deciziei de impunere cu același număr.

Societatea apreciază că motivele invocate de organul de control pentru reverificarea perioadei 01.05.2007 – 31.12.2007, cum că au apărut elemente suplimentare necunoscute la controlul inițial, nu au susținere în realitate deoarece toate documentele la care s-a făcut referire existau la dosarul societății și puteau fi analizate de organele de control la momentul efectuării verificării.

De asemenea, societatea consideră că în urma soluționării contestației nu putea să i se creeze o situație mai grea decât cea inițială, stabilită prin actul de control precedent.

Contestatoarea precizează că prin Raportul de inspecție fiscală nr.din 21.02.2008 și Decizia de impunere cu același număr s-au stabilit diferențe la TVA în sumă de lei, iar în urma reverificării s-a stabilit pentru aceeași perioadă o sumă de plată cu mult mai mare, respectiv delei, fapt ce contravine prevederilor legale.

Societatea menționează că la stabilirea sumelor suplimentare organele de control au considerat că totalul sumelor înregistrate în contul 231 reprezintă investiții efectuate numai la partea clădirii pe care a închiriat-o și pentru care a depus notificarea nr. din 30.04.2007 și notificarea nr. din 16.07.2007.

De asemenea, susține că acest lucru nu corespunde realității, întrucât în contul 231 sunt înregistrate toate investițiile efectuate de firmă și nu se referă numai pentru partea care face obiectul contractului de închiriere analizat de organele de control și pentru care s-a efectuat ajustarea taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, menționează că organele de control au considerat că suma înregistrată în contul 231 trebuie să majoreze valoarea de inventar a clădirii supuse închirierii, iar TVA aferentă a fost cuprinsă în operațiunea de

ajustare, fapt cu care nu este de acord, întrucât acesta poate fi efectuată numai la recepția finală a lucrărilor efectuate și numai pe baza destinației care va fi dată ulterior dotărilor și investițiilor efectuate, respectiv dacă va fi pentru operațiuni impozabile sau scutite cu sau fără drept de deducere.

În susținerea cauzei, societatea invocă prevederile art. 105 și 213 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și prevederile art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea solicită reanalizarea legalității măsurii de reverificare dispusă de organele de control și legalității stabilirii diferențelor de plată în sarcina societății.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 09.07.2008, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 11.07.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 11.07.2008, organele de control au constatat că în luna septembrie 2007 societatea verificată a emis către firma „.....S.R.L. facturadin 30.09.2007, în sumă delei, reprezentând chirie imobil, respectiv hală în suprafață demp.

1. Organele de control au constatat că societatea nu a colectat TVA, conform art. 141 alin. 2 lit. e din Legea nr. 571/2003 și a punctului 38 alin. 5 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, acesta având notificare privind anularea operațiunii de taxare din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, înregistrată la AFPM sub nr. din 16.07.2007, pentru imobilul închiriat, care reprezintă elementul suplimentar necunoscut organului de control la data efectuării verificării anterioare.

Prin actul de control se precizează că imobilul ce face obiectul închirierii a fost achiziționat cu factura fiscală nr..... din 07.05.2007, în valoare delei, pentru care a aplicat taxarea inversă, în sumă de lei.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că în perioada 01.05.2007 – 31.12.2007 s-au efectuat lucrări de investiții, constând în lucrări de reabilitare și modernizare a imobilului, în valoare delei, pentru care societatea a dedus TVA.

De asemenea, s-a constatat că investițiile în curs finalizate la data de 31.12.2007 sunt în sumă de lei, iar diferența de lei reprezintă cheltuieli cu transportul și alte cheltuieli aferente achiziționării cu materialele necesare investiției, care au fost înregistrate de societate în conturile de cheltuieli și nu în contul 231 „Investiții în curs”, astfel că societatea va majora valoarea de inventar a clădirii cu suma respectivă.

Organele de control au constatat că în urma recalculării valorii investiției, care a majorat valoarea de inventar a clădirii, rezultă că ponderea investițiilor din valoarea inițială a clădirii este de 60,21 %.

Totodată, s-a constatat că în perioada 01.05.2007 – 16.07.2007, perioadă în care societatea a optat pentru operațiunea de taxare din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată a operațiunilor de închiriere, înregistrează investiții delei, pentru care a dedus TVA de lei.

Prin actul de control se invocă prevederile punctului 38 alin. 9 din H.G. nr. 44/2004, unde se stipulează că „orice persoană impozabilă care aplică regimul de scutire prevăzut la art. 141 alin. 2 lit. e din Codul fiscal și care a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferentă bunului imobil sau părții din bunul imobil va efectua ajustarea taxei deduse conform art. 149 din Codul fiscal, dacă bunul se află în cadrul perioadei de ajustare.”

Organele de control au constatat că pentru imobilul închiriat, în suprafață de mp, și investițiile efectuate până la 16.07.2007, pentru care există notificare privind anularea operațiunii de taxare din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, se aplică prevederile art. 149 din Legea nr. 571/2003, referitoare la ajustarea taxei pe valoarea adăugată.

Întrucât perioada de ajustare este de 20 ani, cu începere din 2007 și până în 2026 inclusiv, organele de control au efectuat ajustarea pentru perioada rămasă, respectiv 2007 -2026, și au stabilit că societatea trebuie să restituie taxa dedusă inițial, respectiv suma de **.....lei** (..... lei dedusă pentru imobil și lei dedusă pentru investiții).

2. De asemenea, în urma verificării efectuate, organele de control au constatat că în perioada 16.07.2007 – 31.12.2007 societatea a înregistrat investiții în sumă de lei, pentru care a dedus TVA în sumă de lei, perioadă în care societatea are opțiunea de anulare a taxării din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată pentru imobilul închiriat, realizând astfel operațiuni scutite fără drept de deducere.

Organele de control au constatat că începând cu data de 16.07.2007 societatea a realizat atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni scutite, fără drept de deducere, devenind persoană impozabilă cu regim mixt, pentru care dreptul de deducere se determină conform prevederilor art. 147 din Legea nr. 571/2003.

Deoarece investițiile din perioada menționată sunt destinate exclusiv realizării de operațiuni scutite fără drept de deducere, respectiv activitatea de închiriere a unui imobil, societatea nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **..... lei**.

S-a considerat că au fost încălcate prevederile art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

3. Totodată, organele de control au constatat că începând cu data de 16.07.2007, dată de la care societatea verificată devine persoană impozabilă în regim mixt din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, societatea a dedus TVA în sumă totală delei, aferentă achizițiilor pentru care nu se poate

determina proporția în care sunt utilizate pentru operațiuni care dau dreptul de deducere și operațiuni care nu dau dreptul la deducere.

În urma verificării efectuate, s-a considerat că dreptul de deducere se determină pe bază de pro-rată.

Pentru recalcularea taxei pe valoarea adăugată deductibile s-a utilizat o pro-rată definitivă la 31.12.2007 de 39,87 %, astfel:

-lei suma totală, fără taxă, a operațiunilor constând în prestări servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător, din perioada 16.07.2007 – 31.12.2007;

- lei suma totală, fără taxă, a operațiunilor constând în prestări servicii care permit exercitarea dreptului de deducere și a operațiunilor constând în prestări servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor, din perioada 16.07.2007 – 31.12.2007.

Organele de control au stabilit că taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea are dreptul la deducere, recalculată conform pro-ratei definitive la 31.12.2007, este de lei (.....lei x 39,87 %).

Astfel, organele de control au stabilit că societatea nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă delei.

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În urma verificării efectuate, organele de control au stabilit că societatea datorează o taxă pe valoarea adăugată suplimentară delei, pentru care au calculat majorări de întârziere aferente de lei.

III. Din documentele existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentului, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de reverificare, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care decizia de reverificare reprezintă un act administrativ care nu intră în competența sa de soluționare.

În fapt, societatea contestă reverificarea efectuată pe perioada 01.05.2007 – 31.12.2007, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de control.

În drept, art. 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

„Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală, se soluționează după cum urmează:

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatarii au domiciliul fiscal;”

Din analiza acestor dispoziții reiese că organul de soluționare specializat din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului este competent să soluționeze contestațiile având ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală și accesorii ale acestora.

Potrivit **art. 105 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată,

„(3) Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspekției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspekției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspektorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”

Se reține că decizia de reverificare este un act unilateral de voință cu caracter individual provenind de la o autoritate a administrației publice, de natură a da naștere la drepturi și obligații între părți, având natură juridică de act administrativ.

La **art. 85 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede că:

„Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Totodată, la art. 88 din Codul de procedură fiscală sunt enumerate categoriile de acte administrative asimilate deciziilor de impunere, fără însă se regăsească decizia de reverificare.

Întrucât prin decizia de reverificare nu se stabilesc drepturi și obligații fiscale, nu suntem în prezența unor creanțe fiscale.

De altfel, organul fiscal competent, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului, prin Deciziadin 07.10.2008, a soluționat contestația societății pentru acest capăt de cerere.

Prin Deciziadin 07.10.2008, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului a dispus respingerea contestației formulate de contribuabil privind reverificarea efectuată pe perioada 01.05.2007 – 31.12.2007, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de control.

Având în vedere că Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului s-a pronunțat asupra cauzei, dând soluția de respingere a contestației formulate de societate împotriva deciziei de reverificare, se conchide că organul de soluționare competent poate soluționa pe fond contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 09.07.2008.

2. Referitor la susținerea contestatoarei că în urma soluționării contestației nu putea să i se creeze o situație mai grea decât cea inițială, stabilită prin actul de control precedent, cauza supusă soluționării este dacă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 09.07.2008, ce face obiectul contestației, a fost emisă ca urmare a desființării actului administrativ fiscal emis anterior.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.din 18.02.2008, înregistrată la Activitatea de control fiscal sub nr.din 21.02.200, s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că prin Decizia de impunere nr.din 18.02.2008, înregistrată la Activitatea de control fiscal sub nr.din 21.02.2008, s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, pe motiv că societatea avea obligația de a colecta TVA pentru suma delei, reprezentând chirie pentru spațiul închiriat.

S.C.S.R.L. din localitatea a contestat respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei prin decizia de impunere mai sus menționată.

Având în vedere că societatea a depus în susținerea cauzei Notificarea nr. din 16.07.2007, privind anularea opțiunii de taxare din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugate, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului, prin Decizia de soluționare a contestației,din 19.05.2008, a dispus desființarea Deciziei de impunere nr.din 18.02.2008 pentru suma contestată.

În urma desființării Deciziei de impunere nr.din 18.02.2008, s-a efectuat o nouă verificare și s-a stabilit că societatea nu datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, contribuabilul neavând obligația colectării acestei taxe, întrucât prin Notificarea nr.din 16.07.2007 și-a exprimat opțiunea de anulare a taxării din punct de vedere a taxei pe valoarea.

Astfel, organele de control, în urma verificării efectuate în baza deciziei de desființare a Deciziei de impunere nr.din 18.02.2008, pentru suma de lei, în ceea ce privește obligația societății de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunea de închiriere a bunului de capital, au emis Decizia de nemodificare a bazei de impunere pentru perioada 01.05.2007 – 31.12.2007, prin care s-a stabilit că societatea nu datorează nicio sumă suplimentară.

În drept, art. 213 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede că:
Soluționarea contestației

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

(3) Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.”

Potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 09.07.2008, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 11.07.2008, prin care s-a stabilit suplimentar suma delei, reprezentândlei TVA și lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, **s-a emis ca urmare a Decizie de reverificare nr.din 24.06.2008 și nu ca urmare a desființării Deciziei de impunere nr.din 18.02.2008,** pentru suma de lei, **prin Decizia de soluționare a contestației,din 19.05.2008.**

Din actele existente la dosarul cauzei se reține că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 09.07.2008 s-a emis în baza Deciziei de reverificare nr.din 24.06.2008, ca urmare a faptului că au apărut date și informații suplimentare necunoscute organelor de control.

Având în vedere că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 09.07.2008, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 11.07.2008, a fost emisă ca

urmare a unei decizii de reverificare și nu ca urmare a deciziei de desființare a Deciziei de impunere nr.din 18.02.2008, în această situație nu se pune problema creării unei situații mai grea, drept pentru care nu pot fi reținute aceste argumente în soluționare favorabilă a contestației.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, cauza supusă soluționării este dacă societatea avea obligația ajustării taxei pe valoarea adăugată deductibile aferentă unui imobil închiriat, în condițiile în care contribuabilul a depus notificare privind anularea opțiunii de taxare din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de control au constatat că **S.C.S.R.L.** a închiriat firmeiS.R.L. o hală în suprafață demp.

Organele de control au constatat că în luna septembrie 2007 societatea verificată a emis către firma „.....S.R.L. facturadin 30.09.2007, în sumă delei, reprezentând chirie imobil.

Potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, imobilul ce face obiectul închirierii a fost achiziționat cu factura fiscală nr..... din 07.05.2007, în valoare delei, pentru care a aplicat taxarea inversă, în sumă de lei.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că în perioada 01.05.2007 – 31.12.2007 societatea a efectuat lucrări de investiții, constând în lucrări de reabilitare și modernizare a imobilului, în valoare delei, pentru care contribuabilul a dedus TVA.

Organele de control au constatat că în urma recalculării valorii investiției, care a majorat valoarea de inventar a clădirii, rezultă că ponderea investițiilor din valoarea inițială a clădirii este de 60,21 %.

Totodată, s-a constatat că în perioada 01.05.2007 – 16.07.2007, perioadă în care societatea a optat pentru operațiunea de taxare din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată a operațiunilor de închiriere, înregistrează investiții delei, pentru care a dedus TVA de lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 126 și 141 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

„Art. 126

Operațiuni impozabile [...]

(9) Operațiunile impozabile pot fi: [...]

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau

achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;

Art. 141

Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării [...]

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: [...]

e) arendarea, concesionarea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor; [...]

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

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctul 38, prevăd următoarele:

„38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia din operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, în condițiile prevăzute la alin. (2) - (9). Pentru bunurile imobile sau părți ale acestora, construite, achiziționate, transformate sau modernizate înainte de data aderării se aplică prevederile tranzitorii de la art. 161 din Codul fiscal. În sensul prezentelor norme sunt luate în considerare operațiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil.

(2) În aplicarea alin. (1):

a) un bun imobil are înțelesul prevăzut la art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 2 din Codul fiscal;

b) un bun imobil sau o parte a acestuia, este considerat ca fiind construit la sau după data aderării, dacă acest bun imobil, sau o parte a acestuia, este prima dată utilizat la data aderării sau după aderare; [...]

(5) Persoana impozabilă care a optat pentru regimul de taxare în condițiile alin. (1) poate aplica regimul de scutire de taxă

prevăzut la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, de la data înscrisă în notificarea prevăzută la alin. (7). [...]”

Din textele de lege citate mai sus se reține că închirierea de bunuri imobile este operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

Potrivit prevederilor menționate, contribuabilii pot opta pentru taxarea operațiunilor respective, în condițiile prevăzute de norme.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că prin adresadin 30.04.2007, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului sub nr. din 02.05.2007, **S.C.S.R.L.** optează pentru taxarea operațiunii de închiriere a spațiului din strada fn, începând cu data de 01.05.2007.

Prin Notificarea înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului sub nr. din 16.07.2007, societatea anulează operațiunea de taxare privind imobilul din strada fn, în suprafață demp.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctul 38, alin. (7) și (9), prevăd următoarele:

„(7) Persoana impozabilă va notifica la organele fiscale competente cu privire la anularea opțiunii, prin formularul prezentat în anexa 2 la prezentele norme. Aplicarea scutirii de taxă este permisă numai după depunerea notificării cu privire la anularea opțiunii. [...]

(9) În cazul anulării opțiunii prevăzută la alin. (1), persoana impozabilă va efectua ajustarea taxei deduse conform art. 149 alin. (4) lit. a) și alin. (5) lit. a) din Codul fiscal.

Având în vedere că societatea a anulat opțiunea de taxare a operațiunii de închiriere a imobilului, potrivit articolelor de lege menționate, **nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate atât pentru achiziția, cât și pentru modernizarea bunului de capital respectiv.**

Se reține că în cazul anulării operațiunii de taxare a operațiunii de închiriere a bunurilor de capital contribuabilii au obligația ajustării taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor și modernizării bunurilor respective.

În ceea ce privește operațiunea de ajustare a taxei deductibile, la **art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, se prevăd următoarele:

„Art. 149

Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol: [...]

b) bunurile care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția

unei persoane sunt considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane; [...]

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

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

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

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

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; [...]

d) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările bunurilor de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil transformat sau modernizat, și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizări, plătită ori datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior aderării.

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă: [...]

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

(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), pentru o

cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare. Prin excepție, dacă bunul de capital se utilizează integral în alte scopuri decât activitățile economice sau 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;”

Din textele de lege menționate mai sus se reține că taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, care reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția și transformarea sau modernizarea acestor bunuri, se ajustează, perioada de ajustare fiind de 20 ani.

Totodată, se reține că în situația în care bunul de capital se utilizează integral pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă.

Având în vedere că bunul a fost achiziționat în anul 2007 și a fost utilizat integral pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, rezultă că societatea avea obligația efectuării ajustării taxei pe valoarea adăugată deduse pentru perioada 2007-2026, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului în care bunul a fost folosit pentru prima dată, o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare.

Față de cele prezentate se reține că societatea contestatoare avea obligația ajustării atât a taxei pe valoarea adăugată achitată sau datorată, aferentă achiziției bunului, cât și a taxei aferentă transformării sau modernizării acestuia.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției bunului este de lei, iar cea aferentă lucrărilor de modernizare a imobilului, efectuate în perioada 01.05.2007 – 16.07.2007, este de lei.

Având în vedere că bunul a fost achiziționat în anul 2007, societatea avea obligația ajustării taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă achiziționării bunului, și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă modernizării acestuia, o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care a apărut modificarea destinației de utilizare.

Din cele prezentate se conchide că societatea nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă delei (..... lei + lei =lei), drept pentru care urmează a se **respinge** contestația formulată pentru această sumă, **ca neîntemeiată**.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor destinate a fi utilizate pentru modernizarea imobilului închiriat, în condițiile în care contribuabilul a depus notificare privind anularea opțiunii de taxare din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a operațiunii de închiriere a imobilului respectiv.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de control au constatat că în perioada 16.07.2007 – 31.12.2007 societatea verificată a efectuat lucrări de investiții la bunul de capital ce a fost închiriat, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că prin adresadin 30.04.2007, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului sub nr. din 02.05.2007, **S.C.S.R.L.** optează pentru taxarea operațiunii de închiriere a spațiului din strada fn, începând cu data de 01.05.2007.

Prin Notificarea înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului sub nr. din 16.07.2007, societatea anulează operațiunea de taxare privind imobilul din strada fn, în suprafață demp.

Având în vedere că opțiunea de taxare a operațiunii de închiriere a imobilului s-a anulat, conform prevederilor menționate la punctul 1 din prezenta decizie, societatea nu datorează taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile respective și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate aferentă achiziției bunului, cât și a taxei aferentă transformării sau modernizării acestuia.

Întrucât contribuabilul a realizat pe lângă operațiuni impozabile și operațiuni pentru care este scutit de taxa pe valoarea adăugată, respectiv închiriere imobilului (pentru care s-a solicitat anularea operațiunii de taxare), societatea a devenit persoană impozabilă în regim mixt.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, unde se prevăd următoarele:

„Art. 147

Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă

(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. [...]

(4) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din

jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.

Din textul de lege menționat mai sus rezultă că în persoanele impozabile care realizează operațiuni care nu dau dreptul de deducere, nu au dreptul la deducerea taxei aferente investițiilor destinate realizării unor astfel de operațiuni.

Prin Notificarea înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului sub nr. din 16.07.2007, societatea anulează operațiunea de taxare privind imobilul din strada fn, în suprafață demp.

Având în vedere că societatea a anulat opțiunea de taxare a operațiunii de închiriere a imobilului, potrivit articolelor de lege menționate și a celor prezentate la punctul 3 din prezenta decizie, societatea nu calculează taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunea respectivă, aceasta fiind operațiune scutită de TVA, **și nu este permisă deducerea taxei aferente achizițiilor și modernizărilor aceluși bun**, societatea devenind astfel persoană impozabilă în regim mixt.

Potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, începând cu data de 16.07.2007 societatea a realizat atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni scutite, fără drept de deducere, devenind persoană impozabilă cu regim mixt, pentru care dreptul de deducere se determină conform prevederilor art. 147 din Legea nr. 571/2003.

În urma verificării efectuate, organele de control au constatat că investițiile efectuate de societate în perioada 16.07.2007 – 31.12.2007 sunt aferente bunului de capital închiriat, pentru care societatea nu are obligația calculării taxei pe valoarea adăugată și nici să deducă taxa aferentă investițiilor efectuate la imobilul respectiv.

Având în vedere că lucrările de investiții efectuate sunt destinate exclusiv pentru bunul de capital închiriat, care este operațiune scutită fără drept de deducere, societatea nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă lucrărilor de modernizare a imobilului, în sumă de lei.

Referitor la susținerea contestatoarei că investițiile nu sunt în totalitate aferente bunului de capital închiriat, nu poate fi reținută, întrucât societatea nu depune documente care să contrazică constatările organelor de control.

Potrivit **art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, „(1) **Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.**”

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că în urma verificării efectuate, organele de control au luat notă explicativă administratorului societății, căruia i s-a pus următoarea întrebare: „*Vă rugăm să precizați unde ați efectuat investițiile din perioada mai-decembrie 2007, investiții care au majorat valoarea de inventar a clădirilor?*”

Administratorul societății, prin nota explicativă din data de 07.07.2008, aflată în xerocopie la dosarul cauzei, la întrebarea organelor de control dă următorul răspuns: „*Toate investițiile efectuate și înregistrate în contul de investiții s-au efectuat pentru imobilul din str. fără nr., în suprafață demp*”.

Având în vedere că prin nota explicativă dată organelor de control societatea recunoaște că toate investițiile efectuate și înregistrate în contul de investiții s-au efectuat pentru imobilul din str., în suprafață demp, și ținând cont că în susținerea cauzei nu depune documente care să demonstreze că lucrările de investiții avute în vedere de organele de control nu privesc în totalitate imobilul respectiv, susținerea contestației nu poate să fie reținută.

Față de cele prezentate, urmează **a se respinge contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei**, aferentă lucrărilor de modernizare a imobilului, în sumă de lei, **ca neîntemeiată**.

5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, cauza supusă soluționării este dacă contestația are dreptul de deducere a acestei taxe, în condițiile în care realizează atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere.

În fapt, organele de control au constatat că începând cu data de 16.07.2007, societatea verificată devine persoană impozabilă în regim mixt din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, realizând atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere, respectiv închirierea unui imobil.

În urma verificării s-a constatat că societatea a dedus integral TVA în sumă totală delei, aferentă achizițiilor pentru care nu se poate determina proporția în care sunt utilizate pentru operațiuni care dau dreptul de deducere și operațiuni care nu dau dreptul la deducere, fără să aibă în vedere că în această situație dreptul de deducere se determină pe bază de pro-rată.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, unde se prevede că:

„Art. 147

Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă

(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. [...]

(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.”

Din textul de lege citat mai sus se reține că în situația în care contribuabilul realizează atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor 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, taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.

În urma verificării s-a constatat că societatea a dedus integral taxa pe valoarea adăugată în sumă totală delei aferentă achizițiilor pentru care nu se poate determina proporția în care sunt utilizate pentru operațiuni care dau dreptul de deducere și operațiuni care nu dau dreptul la deducere, fără să aibă în vedere că în această situație taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.

Pentru recalcularea taxei pe valoarea adăugată deductibile s-a utilizat o pro-rată definitivă la 31.12.2007 de 39,87 %, determinată pe baza următoarelor elemente:

-lei suma totală, fără taxă, a operațiunilor constând în prestări servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător, din perioada 16.07.2007 – 31.12.2007;

- lei suma totală, fără taxă, a operațiunilor constând în prestări servicii care permit exercitarea dreptului de deducere și a operațiunilor constând în prestări servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor, din perioada 16.07.2007 – 31.12.2007.

Organele de control au stabilit că taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea are dreptul la deducere, recalculată conform pro-ratei definitive la 31.12.2007 este de lei (.....lei x 39,87 %).

Având în vedere că societatea a realizat atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere, acesta avea obligația determinării taxei pe valoarea adăugată deductibile aferentă achizițiilor

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, pe bază de pro-rata

Față de cele prezentate, se conchide că în mod legal organele de control au stabilit că societatea nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă delei, drept pentru care urmează a se respinge contestația formulată **ca neîntemeiată.**

6. Referitor la majorări de întârziere în sumă de lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar de organele de control, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile aferente, în condițiile în care pentru debitul care le-a generat contestația a fost respinsă.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținută taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și majorările de întârziere în sumă de lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează **a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de lei.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 65, 85 alin. (1), 105 alin. (3), 209 alin. (1) și 213 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 126, 141, 147 și 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și punctului 38 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, coroborate cu prevederile art. 216 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.** din localitatea împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 09.07.2008, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 11.07.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 11.07.2008, privind suma de **....lei**, reprezentând:

-lei TVA;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

- 1. TVA:** - ajustarea taxei pe valoarea adăugată
 - art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal
- 2. TVA:** - dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții care nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile
 - art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal
- 3. TVA:** - aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în condițiile în care societatea realizează atât operațiuni cu drept de deducere cât și operațiuni scutite (pro - rata)