



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrație Fiscală
Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 125 /.....X..2013
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L. (*în faliment*) din.X.
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
sub nr. .X./05.10.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./04.X.2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală sub nr. .X./05.10.2012, asupra contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. (*în faliment*), cu sediul în .X., str. .X., nr. .X., corp .X., ap. .X., et. .X., sector .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. .X./ .X./ .X., având Cod Unic de Înregistrare .X., prin administrator judiciar Casa de Insolvență .X. S.P.R.L. Filiala .X., cu sediul în .X., așa cum reiese din certificatul emis de Tribunalul .X. – Secția a VII- Civilă, anexat în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./20.07.2012 emisă de Administrația Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 20.07.2012, prin care, urmare soluționării decontului cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr. .X.- .X.- .X./25.10.2011, s-a aprobat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și s-a stabilit suplimentar de plată și respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, și are ca obiect suma totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și respinsă la rambursare în sumă de .X. lei, precum și taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, constatată în urma inspecției fiscale, dar

care nu a fost solicitată la rambursare, sumă cuprinsă în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./20.07.2012.

Totodată, contestația a fost formulată și împotriva Raportului de inspecție fiscală nr..X./20.07.2012 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./20.07.2012, acte administrative emise de Administrația Finanțelor Publice .X..

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării actelor administrative fiscale atacate, respectiv 24.07.2012, potrivit mențiunii olografe înscrisă pe aceste acte, și de data înregistrării contestației la Administrația Finanțelor Publice X., respectiv 23.08.2012, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții, aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile stipulate la pct.5.5. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. (*în faliment*).

I. S.C. .X. S.R.L. solicită revocarea în parte a Deciziei de impunere nr..X./20.07.2012, a Raportului de inspecție fiscală nr..X./20.07.2012 și, pe cale de consecință, modificarea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X. /20.07.2012, acte administrative emise de Administrația Finanțelor Publice .X., pentru următoarele motive:

Societatea precizează că, în fapt, prin Sentința comercială din data de 06.X.2010, pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr. .X. /X. /2010, s-a dispus deschiderea procedurii de insolvență, iar prin Sentința comercială nr. .X. din data de 15..X.2011, pronunțată de Tribunalul .X. Secția a VII-a Civilă în dosarul nr. .X./ .X./2010, s-a dispus trecerea la procedura de faliment prevăzută de Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței.

Pe fondul cererii, societatea precizează că în data de 25.10.2011 a depus decontul de TVA cu sumă negativă cu opțiune de

rambursare nr..X. -X. -X. , prin care a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă în cea mai mare parte achizițiilor de bunuri și servicii efectuate pentru realizarea proiectului imobiliar - *Clădire de birouri clasa A*, situat în .X., str..X. nr. .X., , .X..

Totodată, societatea precizează că, de la înființare, a avut ca unic plan dezvoltarea proiectului imobiliar mai sus menționat, lucrările fiind demarate în baza Autorizației de construire nr. .X./22.X.2007, precum și faptul că, în conformitate cu prevederile art.141 alin.(3) din Codul fiscal, a notificat intenția de închiriere a imobilului cu TVA la finalizarea construcției, adică la o dată ulterioară celei în care notificarea a fost depusă - notificare ce a fost înregistrată la Administrația Finanțelor Publice .X. sub nr. .X./30.04.2010.

Societatea susține că motivațiile și concluziile organelor de inspecție fiscală pentru respingerea cererii de rambursare, respectiv faptul că achizițiile pentru care s-a solicitat deducerea taxei pe valoarea adăugată nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, întrucât, la data inspecției fiscale, investiția era sistată, autorizațiile erau expirate, existând posibilitatea ca investiția să nu mai fie finalizată și în consecință să nu se obțină venituri taxabile sau să fie preluată de creditor - societate bancară, scutită de TVA - în contul datoriei pe care S.C. .X. S.R.L. o are către aceasta, sunt nefondate și nelegale, fiind încălcate principiile de bază ale TVA, prevederile Codului fiscal și ale Normelor metodologice date în aplicarea acestuia, precum și prevederile directivelor europene și ale jurisprudenței europene.

În acest sens, societatea, invocând art.145 alin.(1), art.134 alin.(2) din Codul fiscal, susține că a avut drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor la data la care aceste facturi au fost emise de către furnizori, adică la data la care această taxă a fost exigibilă pentru furnizor.

Totodată, societatea susține că, în conformitate cu art.145 alin.(2) din Codul fiscal, pentru a putea deduce taxa pe valoarea adăugată la momentul realizării achizițiilor trebuia să își manifeste intenția de a realiza operațiuni taxabile, având în vedere că, fiind vorba de o investiție pe termen lung, momentul în care se exercită deducerea poate să difere destul de mult de momentul în care se va face colectarea taxei pe valoarea adăugată, iar, în conformitate pct.45 alin.(7) din Normele metodologice date în aplicarea art.145 din Codul fiscal, justificarea intenției de a realiza operațiuni cu drept de deducere anterior momentului închirierii bunului imobil, se realizează prin depunerea notificării pentru închirierea cu TVA, notificare ce se permite a fi depusă și în timpul controlului, practic, prin această notificare exercitându-se opțiunea și implicit intenția de taxare a

operațiunilor de închiriere în conformitate cu art.141 alin.(3) din Codul fiscal, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien, or, în cauză, această notificare a fost depusă încă din data de 30.04.2010.

În ceea ce privește argumentul organelor de inspecție fiscală potrivit căruia imobilul nu va mai fi folosit pentru activitatea de închiriere, ci va fi vândut de către administratorul judiciar sau va fi preluat de către creditor - societate bancară scutită de TVA -, societatea susține că acesta nu este de natură să modifice dreptul de deducere, întrucât tranzacțiile urmează să se întâmple în viitor și, mai mult, în cazul vânzării bunului imobil, această operațiune va fi taxabilă întrucât, până la data recepției finale, imobilul va fi considerat nou din perspectiva TVA, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, iar, în situația în care imobilul nu se va putea vinde, darea în plată către bancă a acestuia constituie livrare de bunuri din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, potrivit art.128 alin.(1) și alin.(3) din Codul fiscal, astfel că, în ambele cazuri va fi obligată să colecteze taxă pe valoarea adăugată.

De asemenea, societatea susține că statutul băncii, care este persoană impozabilă și care aplică scutirea de TVA fără drept de deducere pentru majoritatea operațiunilor realizate, nu influențează în niciun mod regimul TVA aplicabil livrării bunului imobil, respectiv regimul TVA și implicit scutirile de TVA se aplică în funcție de natura tranzacției și nu de statutul persoanei careia îi este livrat bunul, sens în care invocă deciziile Curții Europene de Justiție în cauzele C-2/95 SDC, C-235/00 CSC și C-169/04 Abbey National.

Astfel, societatea, invocând și prevederile Deciziei Curții Europene de Justiție în cauza C-153/11 Klub, susține că, la momentul efectuării achizițiilor pentru construcția imobilului, îndeplinea toate condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, și, în consecință, are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă tuturor operațiunilor realizate în legătură cu construcția imobilului, respectiv pentru taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei constatată de către organele de inspecție fiscală ca fiind aferentă construcției.

Subsecvent, societatea, având în vedere cele argumentate mai sus, susține că Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./20.07.2012 trebuie revocată, în sensul că Declarația 394 nu trebuie să fie corectată cu sumele care se referă la achiziții legate de construcția bunului imobil, respectiv că taxa pe valoarea adăugată care nu a fost acceptată la rambursare nu trebuie înregistrată în TVA neexigibilă.

Totodată, societatea, invocând art.21 alin.(1) și alin.(2) din Codul de procedură fiscală, susține că imposibilitatea de a recupera taxa pe valoarea adăugată, urmare faptului că autoritățile fiscale îngreunează în mod abuziv procesul de recuperare a creanței pe care o are față de bugetul de stat, reprezintă a gravă vătămare a dreptului la proprietatea privată, fiind astfel încălcate prevederile art.1 din Protocolul nr.1 la Convenția CEDO cât și dreptul constituțional statuat în art.44 din Constituția României.

II. Ca urmare a inspecției fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată efectuată la S.C. .X. S.R.L. (în faliment), care a cuprins perioada 01.01.2007-30.09.2011 și a avut ca obiectiv soluționarea cu control anticipat a decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr..X. -.X. -.X. /25.10.2011, în sumă totală de .X. lei, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală .X./20.07.2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./20.07.2012 contestată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a fost înființată în anul 2006, având ca unic obiect de activitate dezvoltarea proiectului imobiliar de *Clădire de birouri clasa A* (nivele: 2S+P+7+ET, suprafață construită totală: 7.041 mp, suprafață închiriabilă totală: 4.818 mp, suprafață închiriabilă/nivel: 454 mp – 670 mp, 69 de locuri parcare în subteran), situat în .X., str..X. nr.X, , termenul de predare inițial al proiectului fiind februarie 2010.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările de construcție au fost demarate în baza Autorizației de construire nr. .X./22.X.2007, fiind sistate în trimestrul I 2010 când, pentru societate, s-a deschis procedura de insolvență, iar Casa de Insolvență .X. S.P.R.L. Filiala .X., în calitate de administrator judiciar a demarat programul de reorganizare a S.C. .X. S.R.L. și a încercat să vândă investiția începută și nefinalizată, fără însă să găsească cumpărător.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că finanțarea construcției a fost asigurată printr-un credit bancar obținut de la Volksbank, credit care nu a fost achitat.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, organele de inspecție fiscală au constatat că documentele emise de furnizori respectă prevederile art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că nu există neconcordanțe între taxa pe valoarea adăugată deductibilă înregistrată de societate în evidența contabilă: jurnalele de cumpărări, balanțe de verificare și deconturile de taxă pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru finalizarea construcției societatea a încheiat un contract de antrepriză cu S.C. .X. S.R.L., facturile emise de acest furnizor având la bază situații de lucrări și deवेze acceptate de beneficiar.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în luna ianuarie 2011, factura nr. .X. /06.01.2010 emisă de S.C. .X. S.R.L. în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, dar dintr-o eroare de validare a programului de contabilitate taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei nu a fost raportată în deconturile de TVA, în „Declarațiile informative privind livrarile/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul național - cod 394” și nu a fost solicitată la rambursare, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a întocmit Dispoziția de măsuri nr. .X. /20.07.2012 prin care a dispus societății depunerea de rectificative la „Declarațiile informative privind livrarile/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul național - cod 394” pentru perioada verificată privind relația cu S.C. .X. S.R.L.

De asemenea, din verificarea documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată deductibilă este în același quantum cu cea înregistrată de societate în jurnalele de cumpărări, respectiv în sumă de .X. lei, reprezentând: taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei aferentă investițiilor, taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de contabilitate, IT, consumabile și taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei prin aplicarea mecanismului de taxare inversă.

În ceea ce privește soluționarea decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, organele de inspecție fiscală, având în vedere cele de precizate mai sus, precum și faptul că la data inspecției fiscale investiția era sistată, autorizațiile expirate, existând posibilitatea ca această investiție să nu se finalizeze (să nu se obțină venituri taxabile) sau să fie preluată de creditor (societate bancară scutită de TVA), au constatat că, la momentul verificării, achizițiile aferente investiției pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, fiind astfel încălcate prevederile stipulate la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care, din totalul taxei pe valoarea adăugată solicitată la rambursare în sumă de .X. lei, nu au acceptat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, ce nu a fost solicitată la rambursare de către societate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au dispus societății să înregistreze taxa pe valoarea adăugată neacceptată la rambursare în sumă

totală de .X. lei în contul 4428 - „Taxă pe valoarea adăugată neexigibilă” și să o preia în decontul de TVA aferent perioadei fiscale în care vor fi îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere, pe rândul de regularizări TVA deductibil, dar nu mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere, sens în care au întocmit Dispoziția de măsuri nr. .X. /20.07.2012.

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că neacordarea dreptului de deducere nu are caracter permanent, societatea având dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile, invocând în acest sens prevederile art.147¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

A. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X. /20.07.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./20.07.2012, precum și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, constatată în urma inspecției fiscale, dar nesolicitată la rambursare, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa aceste capete de cerere în condițiile în care dispoziția de măsuri în speță nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, iar taxa pe valoarea adăugată mai sus menționată, contestată, reprezintă măsură dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X. /20.07.2012.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în luna ianuarie 2011, factura nr. .X. /06.01.2010 emisă de S.C. .X. S.R.L. în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, dar dintr-o eroare de validare a programului de contabilitate taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei nu a fost raportată în deconturile de TVA, în „Declarațiile informative privind livrarile/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul național - cod 394” și nu a fost solicitată la rambursare.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./20.07.2012, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./20.07.2012, au dispus următoarele măsuri:

1. Societatea să înregistreze taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (taxă pe valoarea adăugată solicitată la rambursare în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată nesolicitată la rambursare în sumă de .X. lei) în contul 4428 - „Taxă pe valoarea adăugată neexigibilă” și să o preia în decontul de TVA aferent perioadei fiscale în care vor fi îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere, pe rândul de regularizări TVA deductibil, „dar nu mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.”

2. Depunerea de rectificative la „Declarațiile informative privind livrarile/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul național - cod 394” pentru perioada 2008-2010 privind operațiunile legate de S.C. .X. S.R.L.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

coroborate cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare a contestațiilor, se reține că potrivit prevederilor art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de

măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina S.C. .X. S.R.L. prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./20.07.2012 nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, se reține că **Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză și, pe cale de consecință, nici în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, reprezentând măsură dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./20.07.2012, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”,

coroborate cu pct. 5.3. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede :

“5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevazute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedura fiscala se intelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decat cele stipulate expres si limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedura fiscala si pentru care competenta de solutionare a contestatiilor apartine organelor fiscale emitente.”,

fapt pentru care, pentru aceste capete de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Administrației Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./20.07.2012.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de S.C. .X. S.R.L. pentru realizarea proiectului imobiliar *Clădire de birouri clasa A*, pe considerentul că există posibilitatea ca această investiție, ce a fost sistată în anul 2010, să nu se finalizeze și să nu se obțină venituri taxabile, respectiv, la momentul verificării, achizițiile pentru care se solicită deducerea nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, menționând că neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu are caracter permanent, societatea având dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă investițiilor dacă acestea sunt destinate în folosul unor operațiuni taxabile, fără însă să analizeze intenția societății de a realiza operațiuni taxabile.

În fapt, în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare din data de 25.10.2011, prin care S.C. .X. S.R.L. a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a fost înființată în anul 2006, având ca unic obiect de activitate dezvoltarea proiectului imobiliar de *Clădire de birouri clasa A* (nivele: 2S+P+7+ET, suprafață construită totală: 7.041 mp, suprafață închiriabilă totală: 4.818 mp, suprafață închiriabilă/nivel: 454 mp – 670 mp, X de locuri parcare în subteran), situat în .X., str..X. nr.X, , .X., termenul de predare inițial al proiectului fiind februarie 2010.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările de construcție au fost demarate în baza Autorizației de construire nr. .X./22.06.2007, fiind sistate în trimestrul I 2010 când, pentru societate, s-a

deschis procedura de insolvență, iar Casa de Insolvență .X. S.P.R.L. Filiala .X., în calitate de administrator judiciar a demarat programul de reorganizare a S.C. .X. S.R.L. și a încercat să vândă investiția începută și nefinalizată, fără însă să găsească cumpărător.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că finanțarea construcției a fost asigurată printr-un credit bancar obținut de la Volksbank, credit care nu a fost achitat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru finalizarea investiției societatea a încheiat un contract de antrepriză cu S.C. .X. S.R.L., facturile emise de acest furnizor având la bază situații de lucrări și deize acceptate de beneficiar, precum și faptul că documentele emise de furnizori respectă prevederile art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

De asemenea, din verificarea documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată deductibilă este în același quantum cu cea înregistrată de societate în jurnalele de cumpărări, respectiv în sumă de .X. lei, reprezentând: taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei aferentă investițiilor, taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de contabilitate, IT, consumabile și taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei prin aplicarea mecanismului de taxare inversă.

În ceea ce privește soluționarea decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, organele de inspecție fiscală, având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că la data inspecției fiscale investiția era sistată, autorizațiile expirate, existând posibilitatea ca această investiție să nu se finalizeze (să nu se obțină venituri taxabile) sau să fie preluată de creditor (societate bancară scutită de TVA), au constatat că, la momentul verificării, achizițiile aferente investiției pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, fiind astfel încălcate prevederile stipulate la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care nu au acceptat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au dispus societății să înregistreze taxa pe valoarea adăugată neacceptată la rambursare în contul 4428 - „Taxă pe valoarea adăugată neexigibilă” și să o preia în decontul de TVA aferent perioadei fiscale în care vor fi îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere, pe rândul de regularizări TVA deductibil, dar nu mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere

dreptul de deducere, sens în care au întocmit Dispoziția de măsuri nr. **.X./20.X.2012.**

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că neacordarea dreptului de deducere nu are caracter permanent, societatea având dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile, invocând în acest sens prevederile art.147¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, societatea susține că, în conformitate cu art.145 alin.(2) din Codul fiscal, pentru a putea deduce taxa pe valoarea adăugată la momentul realizării achizițiilor trebuia să își manifeste intenția de a realiza operațiuni taxabile, precum și faptul că, în conformitate cu prevederile art.141 alin.(3) din Codul fiscal, a notificat intenția de închiriere a imobilului cu TVA la finalizarea construcției, astfel că prin notificarea depusă la data de 30.04.2010 și-a exercitat opțiunea și implicat intenția de taxare a operațiunilor de închiriere.

În drept, la art.147³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este reglementată rambursarea taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, în forma în vigoare începând cu 01.01.2007. Astfel, potrivit prevederilor alin.(1):

“(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.”

iar, potrivit alin.(6) al aceluiași articol menționat mai sus:

„(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare.”

Totodată, potrivit prevederilor alin.(9) al art.147³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(9) Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectuează de organele fiscale, în condițiile și potrivit procedurilor stabilite prin normele în vigoare.”

Prevederile legii fiscale mai sus citate reglementează **posibilitatea persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA de a solicita prin decontul de TVA** înregistrat la organele fiscale competente, prin bifarea casetei corespunzătoare, **rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată** din perioada fiscală de raportare, decontul de TVA îmbrăcând, în această situație, forma unei cereri de rambursare, iar din **punct de vedere procedural, soluționarea cererii de rambursare a TVA** se realizează în conformitate cu dispozițiile Ordinul ministrului finanțelor publice nr.263/2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în conformitate cu dispozițiile pct.3 și pct.4, lit.C, Cap.II – *Procedura de soluționare a solicitărilor de rambursare* din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.263/2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește **fluxul operațiunilor în cazul deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare soluționate cu inspecție fiscală anticipată**:

“3. Dacă în urma inspecției fiscale se stabilesc diferențe care afectează suma solicitată la rambursare, compartimentul cu atribuții în domeniul inspecției fiscale emite Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, care are și rol de Decizie de rambursare a TVA, pe care o comunică persoanei impozabile.

4. Dacă în urma inspecției fiscale nu se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare, se întocmește Decizia privind nemodificarea bazei de impunere, pe baza căreia compartimentul de specialitate emite proiectul Deciziei de rambursare.”

Potrivit acestor dispoziții legale, inspecția fiscală anticipată, efectuată în vederea soluționării solicitărilor de rambursare prin decontul de TVA de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art.153 din Codul fiscal, se **finalizează fie printr-o decizie de impunere**, care are și rol de decizie de rambursare a TVA, în situația în care se stabilesc diferențe care influențează suma solicitată la rambursare, **fie printr-o decizie de nemodificare a bazei impozabile**, în situația contrară.

Dacă din punct de vedere procedural, soluționarea cererii de rambursare a TVA se realizează în conformitate cu dispozițiile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.263/2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiuni de rambursare, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, cadrul legal este reprezentat de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și de Normele metodologice de aplicare a Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, **regimul deducerilor** în domeniul taxei pe valoarea adăugată fiind reglementat la Cap.10 *Regimul deducerilor* din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit acestor prevederi legale, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și serviciile respective.

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, ale cărui prevederi sunt similare în perioada verificată. Astfel, potrivit alin.(1) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2009:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

iar, în conformitate cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, „*justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal [...]*”.

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor/serviciilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate/prestate, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, ale cărui prevederi sunt similare în perioada verificată, respectiv, în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2009:

“5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

[...]

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

[...]

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, [...];

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Așadar, din interpretarea textelor de lege mai sus citate se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 20.07.2012, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a fost înființată în anul 2006, având ca unic obiect de activitate dezvoltarea proiectului imobiliar de *Clădire de birouri clasa A* (nivele: 2S+P+7+ET, suprafață construită totală: 7.041 mp, suprafață închiriabilă totală: 4.818 mp, suprafață închiriabilă/ nivel: 454 mp – 670 mp, X de locuri parcare în subteran), situat în .X., str..X. nr.9, , .X., termenul de predare inițial al proiectului fiind februarie 2010.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală, având în vedere că:

- lucrările de construcție, demarate în baza Autorizației de construire nr. .X./22.X.2007, au fost sistate în trimestrul I 2010 când, pentru societate, s-a deschis procedura de insolvență, iar Casa de Insolvență .X. S.P.R.L. Filiala .X., în calitate de administrator judiciar a demarat programul de reorganizare a S.C. .X. S.R.L. și a încercat să vândă investiția începută și nefinalizată, fără însă să găsească cumpărător;

- finanțarea construcției a fost asigurată printr-un credit bancar obținut de la Volksbank, credit ce nu a fost achitat;

- la data inspecției fiscale investiția era sistată, autorizațiile expirate, existând posibilitatea ca această investiție să nu se finalizeze (să nu se obțină venituri taxabile) sau să fie preluată de creditor (societate bancară scutită de TVA),

nu au acceptat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, reprezentând taxa dedusă de societate pentru achizițiile aferente investiției, motivată de faptul că, la momentul verificării, achizițiile pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, fiind astfel încălcate prevederile stipulate la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, se reține și faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că pentru finalizarea investiției societatea a încheiat un contract de antrepriză cu S.C. .X. S.R.L., facturile emise de acest furnizor având la bază situații de lucrări și devize acceptate de beneficiar, precum și faptul că documentele emise de furnizori respectă prevederile art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală au ținut să facă mențiunea potrivit căreia *„neacordarea dreptului de deducere [...] nu are caracter permanent, societatea având dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate în folosul unor operațiuni taxabile”*, respectiv că dreptul de deducere a taxei poate fi exercitat de societate conform art.147¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.”

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./ 20.07.2012, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./ 20.07.2012 contestată, rezultă că prin emiterea deciziei de impunere, care reprezintă titlul de creanță prin care s-au stabilit diferențe ce au afectat suma solicitată la rambursare, respectiv prin care s-a stabilit suplimentar de plată și respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală s-au pronunțat deja asupra caracterului deductibil al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de societate pentru realizarea investiției.

Prin urmare, temeiul de drept invocat de către organele de inspecție fiscală cu privire la exercitarea ulterioară a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de către societate, respectiv art.147¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi reținut și nici nu își găsește aplicațiunea în situația în speță, având în vedere că S.C. .X. S.R.L. a fost supusă acțiunii de verificare prin inspecție fiscală anticipată, efectuată în vederea soluționării solicitării prin decontul de TVA a acestei societăți de rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor

efectuate, respectiv pentru care și-a exercitat dreptul de deducere, inspecție care **s-a finalizat și concretizat prin emiterea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală.**

Totodată, se reține că față de motivațiile și concluziile organelor de inspecție fiscală, societatea, prin contestația formulată, susține că, în conformitate cu art.145 alin.(2) din Codul fiscal, pentru a putea deduce taxa pe valoarea adăugată la momentul realizării achizițiilor trebuia să își manifeste intenția de a realiza operațiuni taxabile, precum și faptul că, în conformitate cu prevederile art.141 alin.(3) din Codul fiscal, a notificat intenția de închiriere a imobilului cu TVA la finalizarea construcției, astfel prin notificarea depusă la data de 30.04.2010 și-a exercitat opțiunea și implicit intenția de taxare a operațiunilor de închiriere, prin urmare la momentul efectuării achizițiilor pentru construcția imobilului, îndeplinea toate condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, și, în consecință, are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă tuturor operațiunilor realizate în legătură cu construcția imobilului.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la susținerile societății contestatate, învederăm dispozițiile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, ale căror prevederi sunt similare în perioada verificată, și anume, potrivit art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2009:

“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent,[...]”

iar potrivit pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2009:

„(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie

apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice.”

Întrucât, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant în soluționarea speței în cauză este decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), conform căreia **chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică** în sensul art.4 din Directiva a 6-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, **autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.**

Totodată, la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.**

Mai mult, potrivit pct.18-20 din decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), art.4 al Directivei a 6-a, echivalentul art.127 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul că din momentul în care administrația fiscală a admis calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a unei societăți care și-a declarat intenția să înceapă o activitate economică ce dă naștere la operațiuni impozabile, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectată, poate fi considerată activitate economică în sensul acestui articol, chiar dacă acest studiu are ca scop să examineze în ce măsură activitatea proiectată este rentabilă. Rezultă că, în aceste condiții, **taxa pe valoarea adăugată achitată pentru un anumit studiu de rentabilitate poate fi în principiu dedusă**, conform art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, iar **dreptul de deducere rămâne dobândit, chiar dacă activitatea economică proiectată nu a dat naștere la operațiuni taxabile**, în condițiile în care urmare a rezultatelor acestui studiu s-a decis să nu se mai treacă la faza operațională și societatea a intrat în lichidare.

Un alt caz relevant al Curții Europene de Justiție este și cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995, potrivit căruia art.17 al Directivei

a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul în care **trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să deducă taxa pe valoarea adăugată plătită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.**

Prin urmare, având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că **dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă în anumite condiții, pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activității supuse taxei pe valoarea adăugată**, aceasta având obligația de a demonstra îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea deducerii, organele de inspecție fiscală putând solicita și aprecia dovezile obiective pe care se bazează această intenție. **Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este justificat atunci când se dovedește că o persoană a efectuat o serie de cheltuieli cu intenția de a realiza operațiuni taxabile**, inclusiv investiții, chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu se poate dovedi reaua credință a persoanei în cauză.

Mai mult, se reține că anterior începerii inspecției fiscale, respectiv începând cu data de 31.01.2012, prevederile pct.45 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost explicitate în sensul completării acestora cu alin.(6), potrivit căruia:

“(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare sau după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian.”

respectiv cu alin.(7), alineat invocat de altfel și de către contestatară, potrivit căruia:

“(7) Justificarea intenției persoanei impozabile de a realiza operațiuni cu drept de deducere în cazul livrării de bunuri imobile care nu mai îndeplinesc condițiile de a fi considerate noi în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal și al închirierii de bunuri imobile, anterior momentului livrării/închirierii acestora, se realizează prin depunerea notificărilor prevăzute în anexa nr. 1 sau, după caz, în anexa nr. 2 la prezentele norme, în vederea exercitării opțiunii de taxare a operațiunilor respective în conformitate cu art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. Organele de inspecție fiscală vor permite în timpul desfășurării controlului depunerea acestor notificări.”

Astfel, în lumina prevederilor legale mai sus citate, precum și a deciziilor Curții Europene de Justiție invocate, care sunt obligatorii și cu care, de altfel, legislația fiscală națională a fost armonizată, și analizând constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./ 20.07.2012, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, în stabilirea caracterului deductibil al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de S.C. .X. S.R.L. pentru realizarea proiectului imobiliar *Clădire de birouri clasa A*, investiție sistată în anul 2010, și pe cale de consecință de respingere la rambursare a acestei taxe, au verificat și analizat, pe lângă îndeplinirea de către societate a cerințelor de formă impuse de legea fiscală, și intenția declarată a societății, care trebuie dovedită cu documente probante valabile, în ceea ce privește destinația de utilizare a acestora, respectiv în folosul operațiunilor taxabile ale societății, motivele pentru care investiția a fost sistată, existând posibilitatea să nu se finalizeze și deci să nu fie utilizată pentru activitatea sa economică, și anume dacă aceste motive sunt obiective și nu au depins de voința societății.

Așadar, având în vedere cele expuse mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatarei, precum și prevederile legale în materie, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de societate în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, invocând articole din legea fiscală care nu-și găsesc aplicațiunea în situația în speță, și limitându-se la constatări fără să analizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, fapt pentru care, în cauză, devin incidente prevederile referitoare la rolul activ al organului fiscal, respectiv prevederile stipulate la

art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

De asemenea, la art.94 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ se stipulează:

“(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

Potrivit acestor prevederi legale, 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, iar inspecția fiscală va avea 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.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, precum și prevederile legale în materie, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3[^]1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,

se va desființa Decizia de impunere nr..X./20.07.2012 emisă de Administrația Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./20.07.2012, **în ceea ce priveștea taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și respinsă la rambursare în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, respectiv să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de S.C. .X. S.R.L. pentru realizarea proiectului imobiliar *Clădire de birouri clasa A*, investiție sistată în anul 2010, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de societate în susținerea cauzei, referitoare la caracterul taxabil al operațiunilor viitoare - vânzarea investiției de către administratorul judiciar sau preluarea acesteia de către creditorul societate bancară scutită de TVA -, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor referitoare la modul de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către contribuabil trebuie făcută, în primul rând, de organul de inspecție fiscală.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3[^]1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției

Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală de a soluționa contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. (*în faliment*) împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./20.07.2012 emisă de Administrația Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./20.07.2012, **precum și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, reprezentând măsură dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./20.07.2012**, și transmiterea contestației pentru soluționarea acestor capete de cerere Administrației Finanțelor Publice .X..

2. Desființarea Deciziei de impunere nr..X./20.07.2012 emisă de Administrația Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 20.07.2012, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și respinsă la rambursare în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o noua verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speța precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL