



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agentia Nationala de
Administrare Fiscala**

Directia Generala a Finantelor
Publice a judetului ...

Biroul Solutionare contestatii



DECIZIA nr. 1315/714/24.08.2012

privind solutionarea contestatiei formulate de catre ... SRL
inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr.

Biroul Solutionarea Contestatiilor din cadrul DGFP ... a fost sesizat
de AIF ... prin adresa nr. ... inregistrata la DGFP ... sub nr. ... cu privire la
contestatia formulata de ... SRL.

... SRL are domiciliul fiscal in jud. ..., sat ..., str.... nr. 10 si CIF RO
....

Contestatia s-a formulat impotriva masurilor inscrise in Decizia de
impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia
fiscala nr...., este autentificata cu confirmare de primire prin semnatura si
stampila reprezentantului legal.

Contestatia a fost formulata in termenul legal prevazut la art. 207
alin. (1) din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX, in raport de comunicarea
Deciziei de impunere si de data inregistrarii contestatiei la DGFP

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile
prevazute de art. 205 si art. 206 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind
solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de
control sau impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice;
DGFP ... prin Biroul solutionare contestatii este competenta sa solutioneze pe
fond contestatia.

I. Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere nr. ... si
impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ... si solicita anulara partiala a
acestor acte ca fiind netemeinice si nelegale, avand in vedere
urmatoarele MOTIVE:

Prin contestatia formulata,... SRL sustine ca organele de control au omis citarea integrala a art. 147 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „Achizitiile pentru care nu se cunoaste destinatia, respectiv daca vor fi utilizate pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere sau pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proportia in care sunt sau vor fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere si operatiuni care nu dau drept de deducere se evidentiaza intr-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari, iar taxa deductibila aferenta acestor achizitii se deduce pe baza de pro-rata”.

In consecinta, petenta considera ca nu se justifica aplicarea cotei pro-ratei asupra valorii totale a TVA deductibila, intrucat cea mai mare parte a sumei reprezinta TVA aferenta achizitiilor care permit exercitarea dreptului de deducere, conform art. 147 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „Achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv investitii destinate realizarii de astfel de operatiuni, se inscriu intr-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari, iar taxa deductibila aferenta acestora se deduce integral”.

Aceasta apreciaza ca TVA inregistrata in urma operatiunilor de achizitii intracomunitare este destinata exclusiv realizarii de operatiuni care permit exercitarea dreptului de deducere.

Pentru acest motiv, petenta considera ca cota pro-ratei trebuia aplicata exclusiv sumei TVA aferenta achizitiilor pentru care nu se cunoaste destinatia conform art. 147 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In concluzie, petenta a recalculat valoarea TVA asupra careia se poate aplica pro-rata astfel:

- Pentru anul 2010: ... lei x 86% = ... lei dif. = ... lei
- Pentru anul 2011: ... lei x 90% = ... lei dif. =... lei
- Pentru anul 2012: ... lei x 90% = ... lei dif. = ... lei

Total TVA nedeductibil..... lei

In consecinta, petenta solicita admiterea contestatiei, respectiv diminuarea TVA deductibila de la... lei la ... lei.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul DGFP ... - Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit pentru perioada 01.11.2010-30.11.2011 TVA de plata in suma de ... lei pentru care au calculat majorari/dobanzi de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei, iar pentru perioada 01.12.2011-31.03.2012 au stabilit o TVA

suplimentara in suma de... lei. Suma contestata este de ... lei si reprezinta TVA stabilita suplimentar.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ..., contestata de ... SRL, rezulta urmatoarele:

Societatea a realizat in perioada 01.11.2010-31.03.2012 atat operatiuni care dau drept de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere a TVA. Operatiunile care nu dau drept de deducere a TVA provin din inchirierea unor spatii de productie si depozitare in care contribuabilul isi desfasoara activitatea principala, precum si a unui teren viran utilizat de Primaria ... ca targ de animale.

Echipe de inspectie fiscala a apreciat ca operatiunile se incadreaza in prevederile art. 141 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si, in plus, societatea nu a optat pentru taxarea acestor operatiuni in conformitate cu art. 141 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, emitand corect facturile de inchiriere fara TVA.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea verificata trebuia sa aplice pro-rata, fiind persoana impozabila cu regim mixt conform art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din verificarea documentelor puse la dispozitie, a rezultat ca societatea nu a aplicat pro-rata, astfel ca in timpul controlului, prin anexa nr. 8 la raportul de inspectie fiscala, s-a calculat cota pro-ratei care trebuia aplicata de societate. Urmare calculelor efectuate in conformitate cu art. 147 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a obtinut un procent al pro-ratei dupa cum urmeaza:

✓ Pentru anul 2010 pro-rata definitiva de 86% stabilita astfel:

... lei (operatiuni impozabile cu drept de deducere) / ... lei (total livrari) x 100 = 85,89% (rotunjit la 86% conform art. 147 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare);

✓ Pentru anul 2011 pro-rata definitiva de 90% stabilita astfel:

... lei (operatiuni impozabile cu drept de deducere) / ... lei (total livrari) x 100 = 89,59% (rotunjit la 90% conform alin. (8) de la art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare).

✓ Pentru anul 2012 pro-rata provizorie de 90% deoarece pentru anul 2011 s-a obtinut un procent definitiv al pro-ratei de 90% si conform prevederilor art. 147 alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare „pro-rata aplicata provizoriu pentru un an este pro-rata definitiva (...) determinata pentru anul precedent”.

Din calculele efectuate in anexa nr. ... la raportul de inspectie fiscala in legatura cu taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere, rezulta urmatoarele:

- pentru perioada 01.11.2010-31.12.2010:

- TVA dedusa de societate = ... lei;
 - TVA cu drept de deducere conform pro-rata = ... lei x 86% = ... lei;
 - diferenta TVA nedeductibila = ... lei - ... lei =... lei.
- pentru perioada 01.01.2011-31.12.2011:
 - TVA dedusa de societate = ... lei;
 - TVA cu drept de deducere conform pro-rata = ... lei x 90% = ... lei;
 - diferenta TVA nedeductibila = ... lei - ... lei =... lei.
- pentru perioada 01.01.2012-31.03.2012:
 - TVA dedusa de societate = ... lei;
 - TVA cu drept de deducere conform pro-rata = ... lei x 90% = ... lei;
 - diferenta TVA nedeductibila = ... lei - ... lei =... lei.

TOTAL TVA dedusa de societate = ... lei

TOTAL TVA cu drept de deducere conform pro-rata = ... lei

Diferenta TVA stabilita ca nedeductibila = ... lei

III. Avand in vedere constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre organele de inspectie fiscala si de catre contestatoare, biroul investit cu solutionarea contestatiei retine ca, prin contestatia formulata petenta contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ... prin care s-au stabilit in sarcina acesteia obligatii fiscale suplimentare. Suma contestata este de ... lei si reprezinta TVA stabilita suplimentar.

In fapt, societatea a realizat in perioada 01.11.2010-31.03.2012 atat operatiuni care dau drept de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere a TVA. Operatiunile care nu dau drept de deducere a TVA provin din inchirierea unor spatii de productie si depozitare unde contribuabilul isi desfasoara activitatea principala, precum si a unui teren viran utilizat de Primaria ... ca targ de animale.

In drept, aceste operatiuni se incadreaza in prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 141 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ (2) *Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:*

e) arendarea, concesiunea, inchirierea si leasingul de bunuri imobile, cu urmatoarele exceptii:

1. operatiunile de cazare care sunt efectuate in cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu functie similara, inclusiv inchirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. inchirierea de spatii sau locatii pentru parcare autovehiculelor;

3. inchirierea utilajelor si a masinilor fixate definitiv in bunuri imobile;

4. inchirierea seifurilor;”

• art. 141 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

si avand in vedere ca societatea nu a optat pentru taxarea acestora si a emis facturi fara TVA, petenta trebuia sa aplice pro-rata fiind persoana impozabila cu regim mixt.

Conform prevederilor art. 126 alin. (9) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „operatiunile impozabile pot fi: c) operatiuni scutite de taxa, fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii prevazute la art.141”.

Conform art. 147 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare „Persoana impozabila care realizeaza sau urmeaza sa realizeze atat operatiuni care dau drept de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere este denumita in continuare persoana impozabila cu regim mixt.”

Avand in vedere ca societatii ii sunt aplicabile prevederile art. 147 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si nu a tinut evidente separate pentru activitatea desfasurata ca persoana impozabila, contribuabilul avea obligatia deducerii taxei pe valoare adaugata pe baza pro-ratei conform art. 147 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

„ Achizitiile pentru care nu se cunoaste destinatia, respectiv daca vor fi utilizate pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere sau pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proportia in care sunt sau vor fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere si operatiuni care nu dau drept de deducere se evidentiaza intr-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari, iar taxa deductibila aferenta acestor achizitii se deduce pe baza de pro-rata.”

In drept, pro-rata se determina avand in vedere urmatoarele acte normative:

• art. 147 alin. (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform caruia: „*Pro-rata prevazuta la alin. (5) se determina ca raport intre:*

a) suma totala, fara taxa, dar cuprinzand subventiile legate direct de pret, a operatiunilor constand in livrari de bunuri si prestari de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numarator; si

b) suma totala, fara taxa, a operatiunilor prevazute la lit. a) si a operatiunilor constand in livrari de bunuri si prestari de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate in scopul finantarii operatiunilor scutite fara drept de deducere sau operatiunilor care nu se afla in sfera de aplicare a taxei.”

• art. 147 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform caruia: „*(8) Pro-rata definitiva se determina anual, iar calculul acesteia include toate operatiunile prevazute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia nastere in timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitiva se determina procentual si se rotunjeste pana la cifra unitatilor imediat urmatoare. La decontul de taxa prevazut la art. 156², in care s-a efectuat ajustarea prevazuta la alin. (12), se anexeaza un document care prezinta metoda de calcul al pro-rata definitiva.”;*

• art. 147 alin. (9) din din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform caruia: „*(9) Pro-rata aplicabila provizoriu pentru un an este pro-rata definitiva, prevazuta la alin. (8), determinata pentru anul precedent, sau pro-rata estimata pe baza operatiunilor prevazute a fi realizate in anul calendaristic curent, in cazul persoanelor impozabile pentru care ponderea operatiunilor cu drept de deducere in totalul operatiunilor se modifica in anul curent fata de anul precedent. Persoanele impozabile trebuie sa comunice organului fiscal competent, la inceputul fiecarui an fiscal, cel mai tarziu pana la data de 25 ianuarie inclusiv, pro-rata provizorie care va fi aplicata in anul respectiv, precum si modul de determinare a acesteia. In cazul unei persoane impozabile nou-inregistrate, pro-rata aplicabila provizoriu este pro-rata estimata pe baza operatiunilor preconizate a fi realizate in timpul anului calendaristic curent, care trebuie comunicata cel mai tarziu pana la data la care persoana impozabila trebuie sa depuna primul sau decont de taxa, prevazut la art. 156²”*

In raport de prevederile legale prezentate mai sus, cota pro-rata trebuia calculata dupa cum urmeaza:

✓ Pentru anul 2010 pro-rata definitiva de 86% stabilita astfel:

... lei (operatiuni impozabile cu drept de deducere) / ... lei (total livrari) x 100 = 85,89% (rotunjit la 86%);

✓ Pentru anul 2011 pro-rata definitiva de 90% stabilita astfel:
... lei (operatiuni impozabile cu drept de deducere) / ... lei (total livrari) x 100
= 89,59% (rotunjit la 90%).

✓ Pentru anul 2012 pro-rata provizorie de 90% deoarece pentru anul 2011 s-a obtinut un procent definitiv al pro-ratei de 90% .

In speta, in ceea ce priveste modul de calcul al TVA cu drept de deducere sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 147 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform caruia: *„(2) Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizitiilor efectuate de catre o persoana impozabila cu regim mixt se determina conform prezentului articol. Persoana partial impozabila nu are drept de deducere pentru achizitiile destinate activitatii pentru care nu are calitatea de persoana impozabila. Daca persoana partial impozabila desfasoara activitati in calitate de persoana impozabila, din care rezulta atat operatiuni cu drept de deducere, cat si operatiuni fara drept de deducere, este considerata persoana impozabila mixta pentru respectivele activitati si aplica prevederile prezentului articol. In conditiile stabilite prin norme, persoana partial impozabila poate solicita aplicarea unei pro-rata speciale in situatia in care nu poate tine evidente separate pentru activitatea desfasurata in calitate de persoana impozabila si pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoana impozabila.”;*

- art. 147 alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform caruia: *„(10) Taxa de dedus intr-un an calendaristic se determina provizoriu prin inmultirea valorii taxei deductibile prevazute la alin. (5) pentru fiecare perioada fiscala din acel an calendaristic cu pro-rata provizorie prevazuta la alin. (9), determinata pentru anul respectiv.”;*

- art. 147 alin. (11) din din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform caruia: *„(11) Taxa de dedus pentru un an calendaristic se calculeaza definitiv prin inmultirea sumei totale a taxei deductibile din anul calendaristic respectiv, prevazuta la alin. (5), cu pro-rata definitiva prevazuta la alin. (8), determinata pentru anul respectiv.”.*

Avand in vedere textul de lege enuntat mai sus si faptul ca societatea nu a tinut evidente distincte a operatiunilor cu drept de deducere si a celor fara drept de deducere pentru activitatea desfasurata, rezulta ca nu este justa afirmatia petentei conform careia „nu se justifica aplicarea cotei prorata asupra valorii totale a TVA deductibila”. In fapt petenta invoca argumente menite sa conduca la diminuarea bazei de calculare a TVA, iar textul de lege trebuie interpretat „ad litteram”, aceasta descriind exact modul de calcul al taxei deduse .

In raport cu prevederile legale enuntate mai sus, in legatura cu TVA cu drept de deducere, rezulta urmatoarele:

- pentru perioada 01.11.2010-31.12.2010:

- TVA dedusa de societate = ... lei;
- TVA cu drept de deducere conform pro-rata = ... lei x 86% = ... lei, calculata conform art. 147 alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;
- diferenta TVA nedeductibila = ... lei - ... lei =... lei.
- pentru perioada 01.01.2011-31.12.2011:
 - TVA dedusa de societate = ... lei;
 - TVA cu drept de deducere conform pro-rata = ... lei x 90% = ... lei, calculata conform art. 147 alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;
 - diferenta TVA nedeductibila = ... lei - ... lei =... lei.
- pentru perioada 01.01.2012-31.03.2012:
 - TVA dedusa de societate = ... lei;
 - TVA cu drept de deducere conform pro-rata = ... lei x 90% = ... lei, calculata conform art. 147 alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;
 - diferenta TVA nedeductibila = ... lei - ... lei =... lei.

TOTAL TVA dedusa de societate = ... lei

TOTAL TVA cu drept de deducere conform pro-rata = ... lei

Diferenta TVA stabilita ca nedeductibila = ... lei

Avand in vedere ca argumentele prezentate de contestatoare la dosarul contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata si a se mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la calcularea TVA suplimentara de plata prin aplicarea pro-rata

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 206 ai art. 207 din OG nr. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala Titlul IX solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrativ fiscale, in baza referatului nr. 38983/24.08.2012:

D E C I D E

- respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de ... SRL impotriva deciziei de impunere nr. ... emisa de D.G.F.P. ... - Activitatea de inspectie fiscala Serviciul Inspectie Fiscala ... pentru suma de ... lei reprezentand TVA suplimentara de plata rezultata prin aplicarea pro-rata.

- prezenta decizie se comunica la :

- SRL ;

- Activ. de insp. fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala P.J. 4 cu respectarea prevederilor pct. 7.5 din OANAF nr. 2137/2011.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

p. DIRECTOR EXECUTIV

....