

DECIZIA nr. 687 din 25.08.2014 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**, cu sediul in Bucuresti,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr. de catre Administratia Sector X a Finantelor Publice cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL din Bucuresti reprezentata conventional de B..... SPARL in baza imputernicirii avocatale nr.2014.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.2014 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. DIC/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. RIF/2014si comunicata sub semnatura in data de 06.09.2011 prin care Administratia Sectorului X a Finantelor Publice a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in cuantum de **S lei**.

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

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector X a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 16.04.2013 – 30.06.2013.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-S6 22/19.02.2014, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. DIC/2014, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de S lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de S lei si la rambursarea TVA in suma de A lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita desfiintarea raportului de inspectie fiscala nr. RIF/2014si a deciziei de impunere nr. DIC/2014 si admiterea la rambursare a TVA in suma de S lei sustinand urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala citeaza trunchiat jurisprudenta CJUE si dau o interpretare ce excede interpretarea CJUE intrucat construirea incintelor reprezinta o dovada obiectiva a intentiei declarate de a desfasura activitati taxabile, independent de materializarea proiectului privind parcul industrial. Mai mult decat atat, dupa achizitia imobilului constand din teren plus cladiri, societatea a preluat si contractele de inchiriere existente, exercitandu-si optiunea de taxare mentionata la art. 141 alin. 3 din Codul fiscal, astfel ca toata analiza pe marginea unora sau altora dintre deciziile CJUE este lipsita de sens. In situatia in care societatea ar renunta ulterior la optiunea de taxare, aplicand regimul standard de scutire, ar interveni obligatia ajustarii dreptului de deducere conform art. 149 din Codul fiscal.

Cu privire la intentia declarata de realizare a parcului industrial, societatea invoca jurisprudenta comunitara in materie conform careia dreptul de deducere, odata nascut, ramane dobandit chiar si atunci cand activitatea economica avuta in vedere nu a determinat operatiuni taxabile, cu exceptia imprejurarilor frauduloase ori abuzive si sub rezerva unor eventuale regularizari, astfel ca organele de inspectie fiscala ignora complet substanta economica a tranzactiilor, limitandu-se astfel la o analiza formala a acestora.

In sustinerea contestatiei societatea prezinta contracte de inchiriere, contract de proiectare, contracte de proiectare, cerere pentru emiterea certificatului de urbanism, acte aditionale, facturi, extrase de cont.

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

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat integral drept de deducere a TVA aferenta achizitiei unor constructii plus terenul aferent si a serviciilor notariale si de asistenta juridica aferente achizitiei acestor bunuri imobile pe considerentul ca la momentul realizarii inspectiei fiscale societatea nu prezinta suficiente dovezi obiective din care sa reiasa indubitabil intentia declarata de a dezvolta un parc industrial, in conditiile in care au mentionat ca societatea a realizat operatiuni taxabile din inchirierea partiala a bunurilor imobile achizitionate.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. RIF/2014organele fiscale nu au acceptat la deducere TVA in suma de S lei reprezentand taxa aferenta achizitiei unui teren in suprafata de H mp si a J constructii numerotate de la ... la cu o suprafata de K mp, pentru care furnizorul TMC SA a emis factura nr.

f1/2013 pentru TVA in suma de S1 lei si a serviciilor notariale aferente tranzactionarii bunului imobil pentru TVA in suma de S2 lei.

Prin nota explicativa data de administratorul SC ABC SRL se arata ca imobilul a fost achizitionat in scopul dezvoltarii unui parc industrial, iar in urma inspectiei fiscale s-a constatat ca societatea nu a prezentat dovezi obiective prin care sa sustina intentia declarata de realizare a proiectului. Cererea pentru emiterea certificatului de urbanism depusa in data de 16.12.2013 are ca obiect dezmembrare teren si nu constituie un element obiectiv in sustinerea realizarii proiectului de parc industrial. De asemenea, organul fiscal nu a retinut ca justificare nici contractul nr. 5/01.09.2013 incheiat cu FZ1 SRL deoarece acesta are un caracter general, fara sa faca nicio referire la natura lucrarilor, locul de executare si valoarea acestora. Pana la data finalizarii incheierii inspectiei fiscale nu a fost finalizata nicio etapa din contractul de proiectare prezentat de contribuabil si nu a fost efectuata nicio plata catre furnizorul FZ2SRL.

In vederea analizei dreptului de deducere, organul de inspectie fiscala a luat in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie in domeniul TVA, respectiv cazurile C-110/94 Inzo, C-268/83 Rompelman si C-85/95 John Reisdorf. La capitolul „Discutia finala cu contribuabilul” organele de inspectie fiscala precizeaza ca, prin punctul de vedere formulat, contribuabilul a prezentat dovezi suplimentare in justificarea intentiei declarate de realizare a parcului industrial si a considerat ca natura activitatii economice desfasurate de societate nu este suficienta pentru a demonstra intentia de a realiza operatiuni taxabile intrucat ar lipsi de efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal care conditioneaza in mod evident deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de realizarea de operatiuni taxabile.

Totodata, in raportul de inspectie fiscala nr. RIF/2014 se precizeaza ca societatea a inregistrat in perioada supusa inspectiei fiscale venituri din inchirierea partiala a bunului imobil detinut in proprietate, pentru care a depus notificarea privind taxarea operatiunilor de inchiriere sub nr. incepand cu data de 01.06.2013 si a colectat TVA aferenta in suma de P lei.

In drept, potrivit art. 126, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

“Art. 126. – (9) Operatiunile impozabile pot fi:

- a) **operatiuni taxabile**, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;
- b) operatiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevăzute la art. 143 - 144¹;
- c) operatiuni 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 operatiuni sunt prevăzute la art. 141;
- d) importuri și achiziții intracomunitare, scutite de taxă, conform art. 142;

e) operațiuni prevăzute la lit. a) - c), care sunt scutite fără drept de deducere, fiind efectuate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire prevăzut la art. 152, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții"

"Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile; [...].

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153."

"Art. 146.- (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) [...]."

"Art. 147¹. – (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scada din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, **valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere**, conform art. 145-147.

(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".

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care aceasta persoană intentionează să desfășoare o activitate economică**, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. **Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice.** Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, după după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:

a) bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal".

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia persoanelor impozabile de a desfasura activitati economice supuse taxei, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice.

A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

In acelasi sens pledeaza si dispozitiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), **si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile** si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]".

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

"În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate.** Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta **incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice**".

In ceea ce priveste operatiunile taxabile prin optiune, potrivit art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 141. – (2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:
[...]

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

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

care se coroborează cu prevederile pct. 38 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, **orice persoană impozabilă stabilită în România poate opta pentru taxarea oricăreia dintre 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**.

(2) În aplicarea alin. (1), un bun imobil reprezintă o construcție care are înțelesul prevăzut la art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 2 din Codul fiscal și orice teren.

(3) **Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copieii de pe notificarea transmisă de vânzător. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizată pentru operațiuni taxabile se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal”.**

*Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **doua condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care contin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **să demonstreze ca bunurile facturate au fost utilizate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective**.*

Se reține că prevederile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal condiționează deductibilitatea TVA aferentă unor investiții imobiliare de intenția persoanei impozabile de a le utiliza în folosul operațiunilor taxabile. În același timp, contractarea unor servicii imobiliare și prezentarea

facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor de inspectie fiscala, dovezi obiective care sa-i sustina intentia declarata de a desfasura operatiuni taxabile prin exploatarea ansamblului imobiliar ce urmeaza sa fie construit pe terenul achizitionat.

Din punct de vedere semantic, "**intentia**" de a desfasura operatiuni taxabile, ce conditioneaza dreptul de deducere a TVA, implica existenta unui decalaj temporal intre momentul in care aceasta incepe sa poata fi evaluata in baza activitatilor pregatitoare necesare punerii ei in practica si momentul materializarii propriu-zise a intentiei, prin inceperea obtinerii de venituri din operatiuni taxabile.

Reglementarile fiscale in materie [art. 145 alin. (4) si art. 153 alin. (1) din Codul fiscal si pct. 45 si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice] stabilesc ca **dreptul de deducere se naste din momentul in care intentia poate fi evaluata** pe baza costurilor si/sau investitiilor pregatitoare necesare initierii activitatii economice, **deci anterior realizarii de operatiuni taxabile**, coroborate, bineinteles, cu alocarea achizitiilor in acest scop si cu obligatia detinerii de facturi corect si complet intocmite.

Din acest punct de vedere, conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145-147 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila, inclusiv in ceea ce priveste conditionarea exercitarii acestui drept de momentul manifestarii intentiei in practica, prin angajarea costurilor si inceperea investitiilor pregatitoare inerente realizarii unui proiect imobiliar.

In speta, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC ABC SRL nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA pentru imobilul (teren plus constructii) achizitionat de la TMC SA si pentru serviciile notariale si juridice aferente achizitiei pe motiv ca nu a prezentat dovezi obiective care sa demonstreze intentia declarata cu privire la scopul achizitiei – acela de construire a unui parc industrial.

Se retine ca, potrivit art. 105 si art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 105. - (1) **Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**".

"Art. 109. - (1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat **intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatarile inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal**.

(2) **La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere** care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei

fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

Conform prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si compeltarile ulterioare:

"Art. 94. - (2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

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

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

Conform normelor legale sus-citate organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege. Aceasta implica examinarea *in concreto* a **starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora in continutul raportului de inspectie fiscala**, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

Avand in vedere dispozitiile legale invocate de organele de inspectie fiscala si documentele existente la dosarul cauzei, se retine ca organele fiscale nu au acceptat la deducere TVA aferenta achizitiei imobilului (teren plus constructii) situat in sector X, Bucuresti prin invocarea prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, **desi la pg. 4 din 8 din acelasi raport de inspectie fiscala au mentionat** ca SC ABC SRL a inregistrat venituri din inchirierea partiala a bunului imobil detinut in proprietate situat in sector X, Bucuresti, pentru care **a depus notificarea pentru taxarea operatiunilor de inchiriere si a colectat TVA aferenta.**

Or, este evident faptul ca organele de inspectie fiscala **au analizat exclusiv deductibilitatea TVA numai prin prisma utilizarii viitoare a imobilului achizitionat, ignorand cu desavarsire utilizarea actuala a imobilului, respectiv inchirierea partiala ca operatiune taxabila prin optiune**, constatarile avand astfel un caracter vadit contradictoriu: pe de o parte, se recunoaste faptul ca societatea a realizat operatiuni taxabile din exploatarea prin inchiriere a imobilului, iar pe de alta parte, nu se accepta la deducere taxa pe motiv ca imobilului nu este destinat realizarii viitoare de operatiuni taxabile.

Potrivit art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare:

"Art. 147¹. – (1) Orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, **valoarea totala a taxei pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere**, conform art. 145-147".

Prin urmare, organele de inspectie fiscala erau obligate sa analizeze tocmai conditiile si formalitatile ce trebuiau indeplinite de **societate la momentul exercitarii** dreptului de deducere si sa constate, **prin prisma elementelor obiective rezultate in urma analizei**, in ce masura intentia declarata cu privire la scopul achizitiei imobilului este contrazisa ori partial confirmata **prin alte stari de fapt relevante pentru impunere**.

Astfel, desi au verificat deducerea TVA pentru imobilul achizitionat de societate in baza contractului de vanzare-cumparare incheiat cu TMC SA, organele de inspectie fiscala **nu au analizat implicatiile fiscale ale prevederii din contract referitoare la existenta unor contracte de inchiriere in derulare si nici incheierea, chiar pe perioada supusa inspectiei fiscale, a unor contracte de inchiriere incheiate de insasi societatea contestatara cu diversi clienti** (spre exemplu: contractul de inchiriere nr. 12/15.05.2013 incheiat cu CL1 SRL pentru inchirierea unui depozit de 85 mp si a unei platforme de 200 mp pe timp de un an; contractul de inchiriere nr. 15/01.06.2013 incheiat cu CL2t SRL pentru inchirierea a doua locuri parcare autotractor pe timp de un an; contractul de inchiriere nr. 8/15.05.2013 incheiat cu CL3 SRL pentru inchirierea unui depozit de 68 mp pe timp de un an; contractul de inchiriere nr. 11/15.05.2013 incheiat cu CL4 SRL pentru inchirierea unui depozit de 324 mp si a unei platforme de 402 mp pe timp de un an etc.).

Mai mult, desi aceste contracte au fost invocate de SC ABC SRL atat in punctul de vedere exprimat in scris cu prilejul discutiei finale, cat si in sustinerea contestatiei, **organele de inspectie fiscala nu au facut nicio referire la motivele pentru care nu le-au considerat dovezi obiective, in conditiile in care ele au produs efecte fiscale (TVA colectata) constatate de organele fiscale insasi**.

Se mai retine si ca **invocarea unor dispozitii legale si a jurisprudentei comunitare in materie de TVA**, altminteri corecte, **nu este suficienta pentru determinarea tratamentului fiscal** prevazut de lege pentru tranzactia analizata, in masura in care nu este analizata **starea de fapt in integralitatea ei**, asa cum rezulta ea din documentatia relevanta disponibila. Or, inainte de evaluarea intentiei declarate a societatii cu privire la **utilizarea viitoare** a bunului, organele de inspectie fiscala erau obligate sa constate mai intai daca bunul achitionat **era deja exploatat pentru realizarea de activitati economice** generatoare de operatiuni taxabile cu drept de deducere ori de operatiuni scutite fara drept de deducere.

In sfarsit, se mai retine si faptul ca, desi au mentionat ca SC ABC SRL a depus notificarea nr.2013 pentru taxarea prin optiune a operatiunilor de inchiriere, organele de inspectie fiscala **nu precizeaza daca aceasta vizeaza bunul imobil in integralitatea lui**, avand in vedere ca dispozitiile legale in materie anterior citate dau posibilitatea persoanelor impozabile de a opta pentru taxarea inchirierii unei parti din bunul imobil, **astfel incat nu se poate aprecia daca este justificata sau nu pretentia societatii contestatare de a beneficia de deductibilitatea integrala a taxei aferente achizitiei imobilului respectiv.**

In conformitate cu prevederile pct. 11.5 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013 "in situatia in care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare".

Avand in vedere cele anterior prezentate, faptul ca organele de inspectie fiscala au evaluat contradictoriu achizitia bunului imobil in scopul realizarii de operatiuni taxabile si nu au clarificat proportia utilizarii bunului prin notificarea depusa la organele fiscale, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) si (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca:

"Art. 216. – (3) **Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat**, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal **care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.**

(3¹) 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.**"

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. DIC/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. RIF/2014va fi desfiintata partial pentru TVA neacceptata la deducere si stabilita suplimentar in suma de S lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, prin reanalizarea

dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei bunului imobil, in functie de situatia de fapt si de dovezile prezentate de societate si efectuarea unei incadrari corecte si motivate a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126 alin. (9), art. 145 alin. (2) lit. a) si alin. (4), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 147¹ alin. (1) si art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 alin. (1) si alin. (2) si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7 alin. (2), art. 64, art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2), art. 105 alin. (1), art. 109 alin. (1) si alin. (2) si art. 216 alin. (3) si alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 11.5 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013

DECIDE:

Desfiinteaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. DIC/2014, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei SECTOR X a Finantelor Publice pentru SC ABC SRL in privinta taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **S lei**, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

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