



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 247 / 2011
privind soluționarea contestației formulate de
Primăria Municipiului .X. – Activitate economică
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 906415/10.03.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X., prin adresa nr..X./04.03.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/10.03.2011 cu privire la contestația formulată de Primăria Municipiului .X. – Activitate economică cu sediul în .X., P-ța X, nr.X, jud..X., având cod de înregistrare fiscală X.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./31.01.2011 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generală a finanțelor publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 31.01.2011, prin care urmare soluționării Decontului de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare nr.X/26.07.2010 s-a aprobat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și s-a respins la rambursare și stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

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 Deciziei de impunere nr. .X./31.01.2011, respectiv 02.02.2011 conform ștampilei aplicată de Primăria Municipiului .X. pe adresa nr..X./01.02.2011 de înaintare a deciziei de impunere înregistrată la contestatar sub nr..X./02.02.2011 și de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice .X., respectiv 01.03.2011 așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art.206, art. 207 și art. 209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Primăria Municipiului .X. – Activitate economică contestă Decizia de impunere nr..X./31.01.2011, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 31.01.2011, precizând următoarele:

1) „În actul de control atacat, organele de inspecție fiscală descriu o parte din etapele investiției reținându-se în final că „valorile înscrise în situațiile de lucrări emise de SC .X. SRL către Municipiul .X., în perioada iulie 2008-decembrie 2009, au fost actualizate și facturate la valori mult mai mari față de valorile în situațiile de lucrări aferente facturilor. În acest mod, SC .X. SRL a facturat, în plus, o sumă de .X. lei, care potrivit explicațiilor date de reprezentantul legal al SC .X. SRL reprezintă diferențe de curs.”, astfel că „organul de inspecție fiscală concluzionează în Raport că taxa pe valoarea adăugată aferentă diferențelor de curs în sumă de .X. lei (.X. lei*19%) nu se justifică prin situațiile de lucrări”, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Primăria Municipiului .X.–Activitate economică citează prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și susține că prevederea legală invocată de organele de inspecție fiscală „nu este aplicabilă în cauza de față”, având în vedere că deține documentele necesare exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la diferența de .X. lei, facturată în plus de către SC .X. SRL, Primăria Municipiului .X.–Activitate economică precizează:

- „la data de 24.08.2007, în cadrul procedurii de atribuire, autoritatea contractantă (Primăria Municipiului .X.) a emis Anunțul de participare nr..X. având ca obiect „Proiectare și execuție bloc de locuințe cu minim 120 apartamente, minim 1.500 m.p. spații comerciale și minim 45 garaje în municipiul .X..”

- „în data de 10.10.2007, SC .X. SRL din localitatea .X., jud. .X. depune formularul de ofertă pentru lucrarea cuprinsă în documentație pentru

suma de .X. Euro, echivalent la data depunerii ofertei a .X. lei, plătită după recepția lucrărilor.”

- „la aceeași dată, SC .X. SRL .X. depune și Devizul General privind cheltuielile necesare înființării „bloc de locuințe cu minim 120 apartamente, minim 1.500 m.p. spații comerciale și minim 45 garaje în municipiul .X.” având 6 (șase) capitole, totalizând .X. Euro, echivalentul a .X. lei”.

- „ulterior, la data de 10.01.2008, conform Raportului procedurii de atribuire nr.X, Comisia de evaluare hotărăște că ofertantul câștigător este SC .X. SRL, cu o ofertă de .X. lei.”

- „urmare atribuirii contractului de achiziție publică, prin licitație publică deschisă, la data de 12.03.2008 a fost încheiat Contractul de lucrări nr.X cu SC .X. SRL, la punctul 5.1 fiind prevăzut că „prețul convenit pentru îndeplinirea contractului, plătit executantului de către achizitor, este de .X. Euro, la care se adaugă TVA în valoare de .X. Euro. La data depunerii ofertei (10.10.2007), prețul contractului era echivalent cu suma de .X. lei, la care se adaugă TVA în sumă de .X. lei.”

- „având în vedere modificarea legislației în vigoare, începând cu data de 01.01.2008, respectiv trecerea de la măsurile de simplificare cu taxarea inversă la taxarea cu 19% a lucrărilor de construcții, Primăria municipiului .X. – activitatea economică, s-a înregistrat în scopuri de TVA, fiind atribuit codul fiscal RO X.

- potrivit Borderoului centralizator de lucrări, valoarea totală a lucrărilor executate de SC .X. SRL în vederea realizării investiției a fost de X Euro, respectiv cu X Euro mai puțin decât valoarea contractului (.X. Euro - X Euro)”.

- „valoarea totală a lucrărilor facturate în perioada 2008-2009, în baza situațiilor de lucrări parțiale lunare a fost de X lei la care se adaugă TVA (în cotă de 19%) în sumă de X lei.”

- în contabilitate au fost evidențiate bunuri de capital în cuantum de X lei, și a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, conform Registrului bunurilor de capital.”

- „diferența exprimată în moneda națională, dintre valoarea contractului în lei și facturile emise de SC .X. SRL în lei este de .X. lei.”

Primăria Municipiului .X.–Activitate economică susține că „în cazul de față este vorba despre un contract de execuție de lucrări consolidat în monedă unică Euro, și care a fost facturat lunar de către executant, potrivit prevederilor legale în vigoare la data efectuării operațiunilor respective”, și consideră că „au fost aplicate întocmai prevederile art.139 alin.(2) ale art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

De asemenea, Primăria Municipiului .X.–Activitate economică menționează că „organele de control nu au fost în măsură să indice

încălcarea vreunei reglementări legale” și „din chiar aprecierea organului de control rezultă că nu există prevederi legale încălcate care să conducă la concluzia că sumele din TVA au fost ilegal deduse, motiv pentru care s-a procedat la întreruperea inspecției fiscale și a fost demarată o altă procedură, neaplicabilă în cazul de față”, respectiv efectuarea unor controale încrucișate.

Primăria Municipiului .X.–Activitate economică citează prevederile art.2 lit.a) din OMFP nr.14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, și consideră că solicitarea unor informații cu privire la prețul unitar/mp construit de la 3 (trei) societăți comerciale având același obiect de activitate, *„nu constituie control încrucișat, ci o estimare a bazei de impunere prevăzută la art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală”*. Prin urmare, Primăria Municipiului .X.–Activitate economică apreciază că informațiile obținute de organele de inspecție fiscală *„sunt total irelevante în cauza de față din cel puțin două aspecte”*:

- *„prețurile (în lei sau Euro) contractate și decontate de SC .X. SRL se încadrează în prețurile obținute de către organele de control ca urmare a solicitării informațiilor de pe piața locală.”*

- *„la finalul analizei prețurilor unitare/m.p. ale subscrisei comparativ cu cele existente pe piața, organele de control nu consemnează niciun element care să justifice procedura în cauză.”* Astfel, Primăria Municipiului .X.–Activitate economică nu înțelege justificarea organelor de inspecție fiscală pentru neacordarea dreptului de deducere aferentă sumei de .X. lei, *„având în vedere că în Raport se precizează că „în susținerea celor de mai sus menționate au fost solicitate informații cu privire la alte trei societăți...”, iar în final nu se reține nicio încălcare a prevederilor legale în vigoare sau vreun element care să justifice impunerea efectuată.”*

2). Primăria Municipiului .X.–Activitate economică susține că *„organul de inspecție fiscală a procedat în mod ilegal la ajustarea taxei deductibile aferente investiției în bunurile de capital din cadrul „Proiectare și execuție bloc de locuințe cu minim 120 apartamente, minim 1.500 m.p. spații comerciale și minim 45 garaje în municipiul .X.” și, în consecință, a respins la rambursare suma de X lei”, însă „în speța de față nu există niciun element care să conducă organul de control la concluzia că bunul a fost folosit total sau parțial în alte scopuri decât cele economice”, având în vedere că „până la această dată niciunul din apartamentele, spațiile comerciale sau garajele construite nu au fost date cu titlu gratuit sau în alte scopuri decât cele economice.”* „Mai mult, nu numai că nu există motive de ajustare, dar organele de control au avut la cunoștință că subscrisa a început vânzarea spațiilor în cauză, realizând venituri din vânzarea activelor, aferent cărora a fost colectată TVA potrivit prevederilor legale aplicabile”.

Primăria Municipiului .X.–Activitate economică menționează că *„vânzarea bunurilor de capital edificate se efectuează la prețuri consolidate în*

moneda unică europeană Euro, preț care asigură o anumită marjă de profit față de costurile înregistrate cu edificarea complexului de locuințe”.

De asemenea, Primăria Municipiului .X.–Activitate economică susține că organele de inspecție fiscală, *„în susținerea impunerii efectuate se referă la prevederile art.2 din Legea nr.346/2004”* privind stimularea înființării întreprinderilor mici și mijlocii, iar *„invocarea unor astfel de prevederi legale în procedura de verificare și rambursare de TVA denotă fie necunoașterea legii de către organele de control fie abuzuri nepermise cu consecințe deosebit de grave pentru subscrisa”.*

Totodată, Primăria Municipiului .X.–Activitate economică precizează că *„organele de control invocă Hotărârea Consiliului Local nr.X/27.10.2009 privind aprobarea modificării și completării HCL nr.X/18.12.2008, în sensul schimbării destinației a 270 m.p. din spațiile comerciale și un garaj în suprafață de 80 m.p., în spații destinate desfășurării activității Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X.”* și consideră că *„pentru această suprafață de 270 m.p. spații comerciale și 80 m.p. garaj sunt aplicabile prevederile art.149 alin.(4) lit.a) respectiv obligația de a ajusta taxa dedusă, dar numai la momentul predării efective a spațiilor în cauză și numai pentru spațiile în cauză”.*

Primăria Municipiului .X.–Activitate economică consideră că operațiunea de ajustare a taxei deduse nu mai este aplicabilă, având în vedere Hotărârea Consiliului Local .X. nr.29/10.02.2011 prin care s-a revocat HCL nr.143/2009, retrăgându-se dreptul de folosință gratuită conferit OCPI .X., dispunându-se revenirea la situația anterioară, spațiile în cauză urmând a fi vândute sau închiriate conform destinației inițiale.

În concluzie, Primăria Municipiului .X.–Activitate economică solicită *„admiterea contestației și anularea actului administrativ fiscal ca netemeinic și nelegal și, în consecință, rambursarea sumei de .X. lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare”.*

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 31.01.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./31.01.2011, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X., au efectuat o inspecție fiscală parțială la Primăria Municipiului .X.–Activitate economică care a cuprins perioada 06.07.2008-30.06.2010, și a avut drept obiectiv soluționarea decontului de TVA cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative de TVA înregistrat sub nr..X./26.07.2010, în sumă de .X. lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- În data de 08.07.2008, Primăria Municipiului .X. s-a înregistrat în scopuri de TVA pentru activități economice, codul fiscal atribuit fiind RO X.

- În luna martie 2008, .X. .X., în calitate de beneficiar, a încheiat Contractul de lucrări nr.X/12.03.2008, cu SC .X. SRL – X-.X., în calitate de executant. Obiectul principal al contractului este „Proiectare și execuție bloc de locuințe cu minim 120 apartamente, minim 1500 mp spații comerciale și minim 45 garaje în municipiul .X.”.

- În vederea realizării construcției în cauză, Consiliul Local al Municipiului .X. a atribuit în administrarea .X. S.A. .X. un teren proprietatea Statului Român în suprafață de X mp, situat în intravilanul Municipiului .X. (Hotărârea Consiliului Local nr.100 din 28.06.2007).

- Urmare cererii adresate de .X. S.A. .X. către Primăria Municipiului .X. (cererea nr..X./21.05.2008), a fost emisă în aceeași zi autorizația de construire nr..X./21.05.2008 pentru executarea lucrărilor de construire pentru „Ansamblu de locuințe cu P+4 E, 120 apartamente cu spații comerciale la parter și 45 garaje.”

- În data de 04.07.2008 a fost încheiat Contractul de cesiune nr..X. între .X. S.A. .X. în calitate de cedent și Municipiul .X., în calitate de cesionar. Obiectul contractului de cesiune îl constituie cesionarea Contractului de lucrări nr.X/12.03.2008, având ca obiect Proiectare și execuție bloc de locuințe cu minim 120 apartamente, minim 1500 mp spații comerciale și minim 45 garaje în municipiul .X..

- În data de 30.06.2008, Consiliul Local al Municipiului .X. a emis Hotărârea nr.6 privind aprobarea preluării de către Municipiul .X. a investiției „Bloc de locuințe cu minim 120 de apartamente, minim 1500 mp spații comerciale și minim 45 garaje în Municipiul .X.”, a contractului de lucrări, precum și aprobarea destinației de locuințe sociale pentru chiriașii din locuințe retrocedate a unui număr de 40 de apartamente din imobilul ce urmează a fi realizat. Tot în data de 30.06.2008, Consiliul Local al Municipiului .X. a emis Hotărârea nr.7/30.06.2008, privind rectificarea bugetului general al Primăriei Municipiului .X. pe anul 2008, potrivit căreia cheltuielile de capital „Locuințe, servicii și dezvoltare publică” s-a suplimentat cu suma de .X. lei. În data de 18.08.2008, prin HCL nr.40 s-a aprobat modificarea HCL nr.6/30.06.2008, în sensul că nu se mai acordă un număr de 40 apartamente pentru chiriașii din locuințele retrocedate.

- Începând cu luna iulie 2008, S.C. .X. S.R.L. a emis către Primăria Municipiului .X. – Activitatea economică facturi vizând lucrările de construcție în cauză. Primăria .X. a achitat facturile respective din fondurile publice. Valoarea totală a lucrărilor evidențiate în perioada iulie 2008-februarie 2010 este de .X. lei, aferent cărora s-a dedus TVA în cuantum de X lei.

- Prin Hotărârea Consiliului Local nr.137/08.10.2009 s-a stabilit că, se modifică HCL nr.111/18.11.2008, în sensul aprobării destinației a 1200 mp spații comerciale și a 6 garaje în suprafață de 120 mp în spații destinate desfășurării activității Poliției Municipiului .X.. Din documentele prezentate organelor de inspecție fiscală acestea au constatat că în urma schimbării destinației spațiului menționat mai sus, nu rezultă dacă Municipiul .X. va realiza venituri taxabile.

- În data de 18.12.2008, Consiliul Local al Municipiului .X. a emis Hotărârea nr.111 privind aprobarea vânzării spațiilor, aferente investiției „Bloc de locuințe cu minim 120 de apartamente, minim 1500 mp spații comerciale și minim 45 de garaje în Municipiul .X.”, precum și faptul că un număr de 15 apartamente din imobil să fie menținute ca locuințe de serviciu care se închiriază de către autoritatea publică locală personalului din domeniul sanitar, învățământ, poliție, administrație, precum și alți funcționari ai autorităților sau instituțiilor din sistemul bugetar și cadre profesionale a căror activitate se desfășoară în interesul municipiului .X..

- În luna octombrie 2010, prin Hotărârea nr.140 s-a modificat art.5 din HCL nr.111/18.12.2008, în sensul că „se aprobă ca un număr 25 apartamente să aibă destinația de locuințe de serviciu, urmând ca parte din acestea să fie date în administrare către autorități și instituții publice.”

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit prevederilor alin.(1) al art.27 din OUG nr.40/1999, cu modificările și completările ulterioare, prevedere modificată de pct.15 al articolului unic din Legea nr.241/16.05.2001, tariful de bază pentru închirierea locuințelor este de 2.000 lei vechi/mp pentru suprafața locuibilă și respectiv de X lei vechi/mp pentru suprafața bucătăriei, camerei de baie, antreului. În cazul unui apartament de două camere, cu suprafața utilă de 50mp valoarea maximă a chiriei care ar rezulta din închirierea locuințelor de serviciu este de X lei/lună, preț care este cu mult mai mic decât prețul pieței pentru închirierea de locuințe.

- Prin Hotărârea nr.143/27.10.2009, Consiliul Local al Municipiului .X. a aprobat modificarea și completarea HCL nr.111/18.12.2008, în sensul schimbării destinației a 270 mp din spațiile comerciale și un garaj în suprafață de 80 mp, în spații destinate desfășurării activității Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X.. La art.2 din această hotărâre s-a aprobat darea în folosință gratuită către OCPI, Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X. a spațiilor descrise la art.1 pentru o perioadă de 10 ani, urmând ca investițiile să se realizeze de către beneficiar.

- În data de 30.10.2009, ansamblu de locuințe a fost înscris în Cartea Funciară, iar în luna februarie 2010 au fost obținute extrase de Carte Funciară pentru fiecare apartament, garaj și spațiu comercial.

Organele de inspecție fiscală au constatat că până la data solicitării la rambursare a TVA (30.06.2010) nu a fost vândut niciun apartament, garaj sau spațiu comercial. În perioada septembrie-noiembrie

2010 au fost vândute un număr de 9 apartamente cu două camere, la prețul de X euro/mp, aferent cărora Primăria Municipiului .X. – Activitate Economică a colectat TVA în cotă de 5%.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea totală a lucrărilor evidențiate, până la data de 30.06.2010 (exclusiv TVA), este de X lei, respectiv un preț mediu de cost în sumă de X lei/mp construit, la care se mai adaugă și valoarea terenului pe care s-a construit blocul.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că valorile înscrise în situațiile de lucrări emise de către S.C. .X. S.R.L. către Primăria Municipiului .X., în perioada iulie 2008-decembrie 2009 au fost „actualizate” și facturate la valori mult mai mari față de valorile înscrise în situațiile de lucrări anexate facturilor, printr-un calcul în sensul că: valoarea totală a situațiilor de lucrări dintr-o lună a fost împărțită la cursul de X lei/euro, curs valabil la data de 10.10.2007 (data depunerii ofertei de către S.C. .X. S.R.L. la .X. S.A. .X.) stabilindu-se o valoare în euro, iar valoarea în euro rezultată a fost înmulțită cu cursul BNR de la data facturării, rezultând o valoare mult mai mare decât cea înscrisă în situațiile de lucrări. În acest mod, S.C. .X. S.R.L. a facturat în plus o sumă de .X. lei, care potrivit explicațiilor date de reprezentantul legal al S.C. .X. S.R.L. în timpul controlului încrucișat efectuat reprezintă „diferențe de curs”.

Având în vedere că situațiile de lucrări au fost întocmite în lei, iar materialele și manopera cuprinse în acestea au fost incluse la prețurile de la data achiziționării materialelor și respectiv, data executării lucrărilor și nu la prețul din data de 10.10.2007 astfel încât să fie justificat un astfel de calcul, precum și faptul că adjudecarea licitației în 2007 s-a realizat la preț în lei, organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată dedusă aferentă acestor „diferențe” facturate în sumă de .X. lei (.X. lei * 19%), nu se justifică prin situațiile de lucrări anexate, încâlcându-se astfel prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele prezentate (Hotărârile Consiliului Local) și având în vedere prevederile Legii locuinței nr.114/2006, precum și faptul că nu a fost stabilit care sunt apartamentele care urmează a fi păstrate de către Primăria Municipiului .X. și utilizate în calitate de autoritate publică, Primăria .X. nu a făcut dovada organelor de inspecție fiscală, la data inspecției fiscale, că ansamblul de locuințe realizat și aferent căruia Primăria Municipiului .X. a dedus TVA în sumă totală de .X. lei, este destinat realizării de operațiuni economice care sunt taxabile. Ca urmare, din taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru apartamentele vândute, respectiv din suma de .X. lei, nu s-a

acordat drept de deducere pentru suma de .X. lei, ce reprezintă TVA aferentă diferențelor de curs valutar înregistrate pentru cele 9 apartamente vândute, Primăria Municipiului .X. având drept de deducere pentru suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei), în această situație fiind întrunite condițiile prevăzute de art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din diferența de TVA dedusă pentru ansamblu de locuințe în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei), suma de .X. lei (.X. lei – .X. lei) reprezintă TVA aferentă diferențelor de curs valutar înregistrate pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, iar suma de .X. lei (.X. lei – .X. lei) reprezintă TVA ce se ajustează potrivit prevederilor art.149 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât Primăria Municipiului .X. – Activitate economică a evidențiat TVA de plată în sumă de .X. pentru activitatea de prestări servicii, organele de inspecție fiscală au diminuat suma de .X. lei ce reprezintă TVA dedusă aferentă apartamentelor vândute cu TVA de plată evidențiată pentru prestări de servicii în cuantum de .X. lei, astfel că, au acordat Municipiul .X. dreptul de rambursare pentru TVA în cuantum de .X. lei (.X. lei – .X. lei).

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:

1). Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, **Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat Primăriei Municipiului .X. – Activitate economică dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă „diferențelor de curs” pe considerentul că adjudecarea licitației s-a realizat la preț în lei, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere clauzele contractuale.**

În fapt, la data de 10.10.2007, S.C. .X. S.R.L. a depus la .X. .X. formularul de ofertă referitor la realizarea investiției „Proiectare și execuție bloc de locuințe cu minim 120 apartamente, minim 1500 mp spații comerciale și minim 45 garaje în municipiul .X.” prin care s-a oferit să realizeze investiția la valoarea de .X. Euro, echivalent la data depunerii ofertei cu suma de .X. lei, plătită după recepția lucrărilor, anexând în acest sens și devizul general cu oferta de preț.

La data de 10.01.2008, a fost întocmit Raportul Procedurii de atribuire a contractului de achiziție publică prin licitație publică deschisă nr.57, având ca obiect „Proiectare și execuție bloc de locuințe cu minim 120 apartamente, minim 1500 mp spații comerciale și minim 45 garaje în municipiul .X.”, prin care s-a precizat că ofertantul câștigător este S.C. .X. S.R.L. cu o ofertă de .X. lei.

În urma adjudecării licitației, a fost încheiat contractul de lucrări nr.X/12.03.2008 între .X. .X. în calitate de achizitor și S.C. .X. S.R.L. în calitate de executant.

În baza contractului mai sus menționat, S.C. .X. S.R.L. a emis către Primăria Municipiului .X. – Activitatea economică, facturi având ca obiect investiția constând în „Bloc de locuințe cu 120 apartamente, 45 garaje și 1.500 mp spații comerciale” în valoare totală de .X. lei și în baza cărora Primăria Municipiului .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că valorile înscrise în situațiile de lucrări emise de către S.C. .X. S.R.L. către Primăria Municipiului .X., au fost „actualizate” și facturate la valori mult mai mari față de valorile înscrise în situațiile de lucrări anexate facturilor, printr-un calcul în sensul că: valoarea totală a situațiilor de lucrări dintr-o lună a fost împărțită la cursul de X lei/euro, curs valabil la data de 10.10.2007 (data depunerii ofertei de către S.C. .X. S.R.L. la .X. S.A. .X.) stabilindu-se o valoare în euro, iar valoarea în euro rezultată a fost înmulțită cu cursul BNR de la data facturării, rezultând o valoare mult mai mare decât cea înscrisă în situațiile de lucrări.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că adjudecarea licitației din data de 10.10.2007 s-a realizat la prețul de .X. lei, situațiile de lucrări au fost întocmite în lei, iar materialele și manopera cuprinse în acestea au fost incluse la prețurile de la data achiziționării materialelor și respectiv, data executării lucrărilor și nu la prețul din data de 10.10.2007, astfel încât să fie justificat un astfel de calcul.

În acest mod, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a facturat în plus o sumă de .X. lei, care potrivit explicațiilor date de reprezentantul legal al S.C. .X. S.R.L. în timpul controlului încrucișat efectuat reprezintă „diferențe de curs”, iar taxa pe valoarea adăugată dedusă aferentă acestor „diferențe” facturate în sumă de .X. lei (.X. lei*19%), nu se justifică prin situațiile de lucrări anexate, încâlcându-se astfel prevederile art.146

alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, Primăria Municipiului .X.–Activitate economică precizează că, „în cazul de față este vorba despre un contract de execuție de lucrări consolidat în monedă unică Euro, și care a fost facturat lunar de către executant, potrivit prevederilor legale în vigoare la data efectuării operațiunilor respective”, și consideră că „au fost aplicate întocmai prevederile art.139 alin.(2), ale art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”, iar potrivit Borderoului centralizator de lucrări, valoarea totală a lucrărilor executate de SC .X. SRL în vederea realizării investiției a fost de x Euro, respectiv cu X Euro mai puțin decât valoarea contractului (.X. Euro - X Euro)”.

În drept, art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, precizează:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

**(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității
taxei.**

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

a) operațiuni taxabile;(…)”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, iar orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Potrivit art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

**(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);”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții, respectiv 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).

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că la data de 10.10.2007, S.C. .X. S.R.L. a depus la .X. .X. formularul de ofertă referitor la realizarea investiției „Proiectare și execuție bloc de locuințe cu minim 120 apartamente, minim 1500 mp spații comerciale și minim 45 garaje în municipiul .X.” prin care s-a oferit să realizeze investiția la valoarea de .X. Euro, echivalent la data depunerii ofertei cu suma de .X. lei, plătilă după recepția lucrărilor, anexând în acest sens și devizul general cu oferta de preț.

La data de 10.01.2008, a fost întocmit Raportul Procedurii de atribuire a contractului de achiziție publică prin licitației publice deschisă nr.57, având ca obiect „Proiectare și execuție bloc de locuințe cu minim 120 apartamente, minim 1500 mp spații comerciale și minim 45 garaje în municipiul .X.”, prin care s-a precizat că ofertantul câștigător este S.C. .X. S.R.L. cu o ofertă de .X. lei.

În urma adjudecării licitației, a fost încheiat contractul de lucrări nr.X/12.03.2008 între .X. .X. în calitate de achizitor și S.C. .X. S.R.L. în calitate de executant, al cărui obiect îl constituie conform pct.4.1 „**PROIECTARE ȘI EXECUȚIE BLOC DE LOCUINȚE CU MINIM 120 APARTAMENTE, MINIM 1500 MP SPAȚII COMERCIALE ȘI MINIM 45 GARAJE ÎN MUN..X.**”, în baza proiectului nr.X 0 SF/2007, întocmit de SC PROIECT S.R.L. Târgu-.X..”

La pct.5.1 din contractul menționat mai sus, se precizează:

„Prețul convenit pentru îndeplinirea contractului, plătilă executantului de către achizitor, este de .X. Euro, la care se adaugă TVA în valoare de .X. Euro. La data depunerii ofertei (10.10.2007), prețul contractului era echivalent cu suma de .X. lei, la care se adaugă TVA în sumă de .X. lei. Plățile se vor face în lei, la cursul oficial al BNR din ziua facturării, conform unui grafic de plăți, aprobat de banca creditoare”.

De asemenea, din analiza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 31.01.2011, se reține că în data de 04.07.2008 a fost încheiat Contractul de cesiune nr..X. între .X. S.A. .X. în calitate de cedent și Municipiul .X., în calitate de cesionar, ce are ca obiect cesionarea Contractului de lucrări nr.X/12.03.2008, menționat mai sus, și în care se menționează că: „*Municipiul .X. prin reprezentanții săi va prelua drepturile și*

obligațiile rezultate din Contractul de lucrări nr. 1/12.03.2008”, precum și faptul că în data de 30.06.2008, Consiliul Local al Municipiului .X. a emis Hotărârea nr.6 privind aprobarea preluării de către Municipiul .X. a investiției „Bloc de locuințe cu minim 120 de apartamente, minim 1500 mp spații comerciale și minim 45 garaje în Municipiul .X.”, precum și a contractului de lucrări. Tot în data de 30.06.2008, Consiliul Local al Municipiului .X. a emis Hotărârea nr.X/30.06.2008, privind rectificarea bugetului general al Primăriei Municipiului .X. pe anul 2008, potrivit căreia cheltuielile de capital „Locuințe, servicii și dezvoltare publică” s-au suplimentat cu suma de .X. lei.

În baza contractului de lucrări nr.X/12.03.2008, începând cu luna iulie 2008, S.C. .X. S.R.L. a emis către Primăria Municipiului .X. – Activitatea economică facturi vizând lucrările de construcție în cauză. Valoarea totală a lucrărilor evidențiate în perioada iulie 2008-februarie 2010 a fost de .X. lei, aferent cărora Primăria Municipiului .X. a dedus TVA în cuantum de .X. lei.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că valorile înscrise în situațiile de lucrări emise de către S.C. .X. S.R.L. către Primăria Municipiului .X., au fost „actualizate” și facturate la valori mult mai mari față de valorile înscrise în situațiile de lucrări anexate facturilor, printr-un calcul în sensul că: valoarea totală a situațiilor de lucrări dintr-o lună a fost împărțită la cursul de X lei/euro, curs valabil la data de 10.10.2007 (data depunerii ofertei de către S.C. .X. S.R.L. la .X. S.A. .X.) stabilindu-se o valoare în euro, iar valoarea în euro rezultată a fost înmulțită cu cursul BNR de la data facturării, rezultând o valoare mult mai mare decât cea înscrisă în situațiile de lucrări.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că adjudecarea licitației din data de 10.10.2007 s-a realizat la prețul de .X. lei, situațiile de lucrări au fost întocmite în lei, iar materialele și manopera cuprinse în acestea au fost incluse la prețurile de la data achiziționării materialelor și respectiv, data executării lucrărilor și nu la prețul din data de 10.10.2007, astfel încât să fie justificat un astfel de calcul.

În acest mod, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a facturat în plus o sumă de .X. lei, care potrivit explicațiilor date de reprezentantul legal al S.C. .X. S.R.L. în timpul controlului încrucișat efectuat reprezintă „diferențe de curs”, iar taxa pe valoarea adăugată dedusă aferentă acestor „diferențe” facturate în sumă de .X. lei (.X. lei*19%), nu se justifică prin situațiile de lucrări anexate, încalcându-se astfel prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, Primăria Municipiului .X.–Activitate economică precizează că, *„în cazul de față este vorba despre un contract de execuție de lucrări consolidat în monedă unică Euro, și care a fost facturat lunar de către executant, potrivit prevederilor legale în vigoare la data efectuării operațiunilor respective”, și consideră că „au fost aplicate întocmai prevederile art.139 alin.(2) ale art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”, iar potrivit Borderoului centralizator de lucrări, valoarea totală a lucrărilor executate de SC .X. SRL în vederea realizării investiției a fost de X Euro, respectiv cu X Euro mai puțin decât valoarea contractului (.X. Euro - X Euro)”*.

Astfel, potrivit Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice și a contractelor de concesiune de servicii, cu modificările și completările ulterioare, adjudecarea licitației reprezintă doar o etapă a procedurii de atribuire a contractului de achiziție publică prin licitație publică.

Totodată, art.4 din actul normativ menționat mai sus, definește contractul de lucrări ca fiind contractul de achiziție publică ce are ca obiect proiectarea sau execuția unei construcții sau realizarea prin orice mijloace a unei construcții care corespunde necesității și obiectivelor autorității contractante.

Prin construcție se înțelege rezultatul unui ansamblu de lucrări de construcții de clădiri sau lucrări de geniu civil, destinat să îndeplinească prin el însuși o funcție tehnică sau economică.

De asemenea, se reține faptul că potrivit Codului civil, contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale.

Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte.

Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință.

Prin urmare, se reține că operațiunea efectuată de contestatară trebuie analizată prin prisma contractului.

Astfel, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia adjudecarea licitației în 2007 s-a realizat la preț în lei, astfel că nu se justifică diferența de .X. lei dintre valoarea contractului în lei, la data de 10.10.2007 și facturile emise de SC .X. SRL în lei, în perioada iulie 2008-februarie 2010.

Mai mult, din analiza formularului de ofertă depus de SC .X. SRL se reține că oferta pentru realizarea investiției este de .X. euro echivalent, la data de 10.10.2007, data depunerii ofertei, a sumei de .X. lei.

De asemenea, potrivit prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată la momentul achiziției de bunuri și servicii se realizează în baza contractului de prestări de servicii, a facturilor emise în baza acestuia care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) și a altor documente din care să rezulte punerea în executare a serviciilor și este condiționată de prezentarea unor dovezi obiective, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, în speță desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu trebuiau să se limiteze la stabilirea bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată aferentă investiției constând în „Bloc de locuințe cu 120 apartamente, 45 garaje și 1.500 mp spații comerciale”, la valoarea adjudecată în 2007, în lei, în condițiile în care prețul convenit atât prin contractul de prestări servicii nr.X/12.03.2008, cât și în formularul de ofertă este stipulat în Euro, cu mențiunea că plățile se vor face în lei, la cursul oficial al BNR din ziua facturării.

Așadar, având în vedere cele precizate mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, aplicabile speței. Totodată, organele de inspecție fiscală trebuiau să aibă în vedere la stabilirea obligațiilor fiscale prevederile contractuale stipulate în Contractul de lucrări nr.X/12.03.2008.

În ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale, la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(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 este stipulat:

„(1) Inspekția 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) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției 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.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspekție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspekția 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.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale redate anterior, faptul că organele de inspekție fiscală au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare de plată pe considerentul că situațiile de lucrări au fost întocmite în lei, la data achiziționării materialelor și respectiv la data executării lucrărilor și nu la prețul din data de 10.10.2007, în lei, precum și faptul că adjudecarea licitației în 2007 s-a realizat la preț în lei și nu în Euro, fără ca aceste constatări să fie motivate, în cauză se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) 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.”

coroborat cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 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.”

În consecință, se va **desființa Decizia de impunere nr..X./31.01.2011** emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 31.01.2011 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să reanalizeze operațiunile efectuate de societate 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 atât argumentele societății contestatoare, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

2). Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă Primăria Municipiului .X. – Activitate economică avea obligația ajustării taxei pe valoarea adăugată deduse aferentă ansamblului de locuințe, în condițiile în care nu a făcut dovada că acesta a fost destinat realizării de operațiuni economice care sunt taxabile.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit unor Hotărâri ale Consiliului Local, s-au stabilit următoarele:

- aprobarea schimbării destinației a 1200 mp spații comerciale și a 6 garaje în suprafață de 120 mp în spații destinate desfășurării activității Poliției Municipiului .X. (HCL NR.137/08.10.2009). Din documentele prezentate organelor de inspecție fiscală acestea au constatat că în urma schimbării destinației spațiului menționat mai sus, nu rezultă dacă Municipiul .X. va realiza venituri taxabile.

- aprobarea unui număr 25 apartamente care să aibă destinația de locuințe de serviciu, urmând ca parte din acestea să fie date în administrare către autorități și instituții publice (HCL nr.140/oct.2010). Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit prevederilor alin.(1) al art.27 din OUG nr.40/1999, cu modificările și completările ulterioare, prevedere modificată de pct.15 al articolului unic din Legea nr.241/16.05.2001, tariful de bază pentru închirierea locuințelor este de 2.000 lei vechi/mp pentru suprafața locuibilă și respectiv X lei vechi/mp pentru suprafața bucătăriei, camerei de baie, antreului. În cazul unui apartament de două camere, cu suprafața utilă de 50 mp valoarea maximă a chiriei care ar rezulta din închirierea locuințelor de serviciu este de X lei/lună, preț care este cu mult mai mic decât prețul pieței pentru închirierea de locuințe.

- darea în folosință gratuită către Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X. a suprafeței de 270 mp din spațiile comerciale și a unui garaj în suprafață de 80 mp, pentru o perioadă de 10 ani.

Având în vedere prevederile Legii locuinței nr.114/2006, faptul că Primăria Municipiului .X.-Activitate economică nu a stabilit care sunt apartamentele care urmează a fi păstrate și utilizate în calitate de autoritate publică, precum și faptul că nu a făcut dovada organelor de inspecție fiscală, la data inspecție fiscale, că ansamblul de locuințe realizat și aferent căruia a dedus TVA este destinat realizării de operațiuni economice care sunt taxabile, organele de inspecție fiscală, au ajustat taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de .X. lei potrivit prevederilor art.149 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.149 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii, precizează:

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

Art.149 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii, precizează:

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

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

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

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

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;”

În aplicarea art.149 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.54 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(4) Începând cu anul 2008, conform art.149 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține obligația ajustării TVA dedusă pentru bunul de capital, în situația în care acesta este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

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

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială.

De asemenea, se reține că începând cu anul 2008, conform art.149 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.

Totodată, prin adresa nr.X/13.09.2007 emisă de Cabinet Secretar de Stat din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, cu privire la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției, construcției, transformării sau modernizării bunurilor imobile, anexată în copie la dosarul cauzei, se precizează:

„Pentru bunurile imobile construite, achiziționate, transformate sau modernizate după data aderării pentru persoana impozabilă care a avut dreptul de deducere integral sau parțial al taxei

aferente, se aplică prevederile art.149 din Codul fiscal și pct.54 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile de la data de 1 ianuarie 2007.”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit unor Hotărâri ale Consiliului Local, s-a stabilit următoarele:

- aprobarea schimbării destinației a 1200 mp spații comerciale și a 6 garaje în suprafață de 120 mp în spații destinate desfășurării activității Poliției Municipiului .X., fără să rezulte dacă Municipiul .X. va realiza venituri taxabile.

- aprobarea unui număr 25 apartamente care să aibă destinația de locuințe de serviciu, cu un tarif mult mai mic decât prețul pieței pentru închirierea de locuințe.

- darea în folosință gratuită către Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X., pentru o perioadă de 10 ani, a suprafeței de 270 mp din spațiile comerciale și a unui garaj în suprafață de 80 mp.

Având în vedere prevederile art.13 din Legea locuinței nr.114/2006, faptul că Primăria Municipiului .X.-Activitate economică nu a stabilit care sunt apartamentele care urmează a fi păstrate și utilizate în calitate de autoritate publică, precum și faptul că nu a făcut dovada nici, la data inspecției fiscale, și nici în susținerea contestației că ansamblul de locuințe realizat și aferent căruia a dedus TVA este destinat realizării de operațiuni economice care sunt taxabile, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală, au ajustat taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de .X. lei potrivit prevederilor art.149 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se reține că, deși prin contestația formulată Primăria Municipiului .X.-Activitate economică precizează că *„până la această dată niciunul din apartamentele, spațiile comerciale sau garajele construite nu au fost date cu titlu gratuit sau în alte scopuri decât cele economice”,* acesta nu aduce argumente și documente de natură să înlăture și să combată constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește utilizarea ansamblului de locuințe realizat în scopul realizării de operațiuni economice care sunt taxabile.

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în materie, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă în sumă de .X. lei, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind

Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„Contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Primăria Municipiului .X.-Activitate economică pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei.**

Referitor la argumentul potrivit căruia „nu numai că nu există motive de ajustare, dar organele de control au avut la cunoștință că subscrisa a început vânzarea spațiilor în cauză, realizând venituri din vânzarea activelor, aferent căror a fost colectată TVA potrivit reglementărilor legale aplicabile”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 31.01.2011, la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, organele de inspecție fiscală au acordat dreptul de deducere pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru apartamentele vândute, fiind întrunite condițiile prevăzute de art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, procedând la ajustarea numai a diferenței de taxă pe valoarea adăugată aferentă ansamblului de locuințe.

Referitor la afirmația potrivit căreia operațiunea de ajustare a taxei deduse nu mai este aplicabilă, având în vedere Hotărârea Consiliului Local .X. nr.29/10.02.2011 prin care s-a revocat HCL nr.143/2009, retrăgându-se dreptul de folosință gratuită conferit OCPI .X., dispunându-se revenirea la situația anterioară, spațiile în cauză urmând a fi vândute sau închiriate conform destinației inițiale, se reține că Primăria Municipiului .X.-Activitate economică, poate face aplicațiunea art.149 alin.(5¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

Mai mult, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației HCL nr.29, întrucât aceasta a fost emisă la data de 10.02.2011, or perioada supusă verificării prin Decizia de impunere nr..X./31.01.2011 a fost 06.07.2008-30.06.2010.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei și în baza prevederilor art.216 alin.(1) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1). Desființarea Deciziei de impunere nr..X./31.01.2011, încheiată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2). Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de Primăria Municipiului .X. – Activitate economică împotriva Deciziei de impunere nr..X./31.01.2011 încheiată de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

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

**DIRECTOR GENERAL,
X**