

**DECIZIA nr. 506 din 09.11.2012 privind solutionarea
contestatiei formulata de SC ABC SRL,
cu sediul in, sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. zzz/2012**

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.2012, inregistrata sub nr. zzz/2012 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL din Bucuresti prin imputernicit fiscal DI.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. mmm/2012, astfel cum a fost precizat prin adresa nr.2012 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/31.07.2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/31.07.2012 si comunicata sub semnatura in data de2012 prin care Administratia Finantelor Publice sector x a stabilit obligatii fiscale suplimentare in cuantum de **T lei**, din care:

- V lei diferenta suplimentara de TVA;
- D lei majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA;
- P lei penalitati de intarziere aferente TVA.

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 a Finantelor Publice a Municipiului 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 Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 04.10.2006-30.09.2011.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/31.07.2012, iar in baza acestora a fost emisa decizia de

impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/31.07.2012, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de V lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei si la stabilirea TVA ramasa de plata in suma de H lei si a accesoriilor aferente in suma de W lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anulara/desfiintarea in tot a actelor atacate sustinand urmatoarele:

Societatea are drept de deducere a TVA pentru cladirea demolata, un prim argument constituindu-l concluziile avocatului general prezentate in cauza C-234/11 Tets Haskovo AD, in baza carora demolarea este doar o etapa normala si justificata in cursul activitatii economice obisnuite, iar in pretul de vanzare a imobilelor viitoare fiind inclusa o cota parte din cheltuiala generata de cladirea demolata. De asemenea, situatia societatii este similara cu cea retinuta in cauza C-461/08 Don Bosco.

Deoarece a fost achizitionata cu intentia de a fi demolata cladirea in cauza nu poate fi considerata bun de capital, ci bun mobil, asa cum rezulta din interpretarile Ministerului de Finante, iar pentru aceste bunuri nu exista obligatia legala a ajustarii de TVA in defavoarea societatii ori a colectarii TVA, in conformitate cu prevederile art. 128 si art. 148 din Codul fiscal.

Daca se accepta ca, totusi, cladirea este activ corporal fix care poate fi casat, atunci casarea s-ar incadra in prevederile art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal si ale pct. 6 din Normele de aplicare, unde se face referire la art. 149 din Codul fiscal. Aceste prevederi nu sunt aplicabile societatii intrucat cladirea a fost achizitionata inaintea anului 2007, ceea ce face aplicabil art. 161 din Codul fiscal, articol care nu are prevazute ajustari pentru casarea cladirilor, ci doar pentru inchirieri sau livrari de imobile pe o perioada de 5 ani.

In consecinta, argumentele organelor fiscale pentru ajustarea TVA in baza art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal sunt nelegale, iar societatea nu datoreaza diferenta stabilita si nici accesoriile aferente.

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:

3.1. Referitor la TVA in suma de V lei

Cauza supusa solutionarii este daca pentru o cladire achizitionata cu plata in rate in anul 2006 si ulterior demolata, organele de inspectie fiscala au procedat corect la ajustarea integrala a dreptului de deducere la momentul demolarii in anul 2008, in conditiile in care nu au stabilit daca formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit înainte sau dupa data aderării pentru a se identifica mecanismul de ajustare aplicabil si nici nu au analizat intentia societatii de a realiza operatiuni taxabile la momentul achizitiei cladirii.

In fapt, din raportul de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/31.07.2012 rezulta ca SC ABC SRL a achizitionat cu plata in rate un teren si o constructie cu mai multe apartamente pentru care furnizorul a emis 7 facturi in perioada 2006-2007 in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.2006. Valoarea de achizitie a cladirii conform contractului a fost de E euro, respectiv L lei, la care se aplica TVA in suma de V lei. In baza autorizatiei de demolare si evacuare nr. s-a procedat la demolarea si desfiintarea constructiei de pe terenul respectiv si s-a intocmit procesul-verbal de desfiintare in data de 22.02.2008.

Avand in vedere prevederile art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea TVA deductibila la valoarea cladirii demolate pentru taxa dedusa initial in suma de V lei, stabilita ca diferenta suplimentara prin decizia de impunere nr. F-SX XXX/31.07.2012.

In drept, potrivit art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006:

“Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestațiile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

b) taxa pe valoarea adăugată achitată pentru bunurile importate”.

Ulterior, incepand cu data de 1 ianuarie 2007, devin aplicabile prevederile art. 145, art. 149 si art. 161 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

a) operațiuni taxabile; [...].

“Art. 149. – (1) În sensul prezentului articol:

a) *bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe*, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane; [...]

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

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

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

(3) **Perioada de ajustare începe:**

a) **de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate** sau fabricate, **pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), achiziționate sau fabricate, de la data aderării;**

b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite prima dată, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;

c) **de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate**, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt achiziționate, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, **dacă formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării;**

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

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

[...]

d) **în situația în care bunul de capital își încetează existența**, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă; [...]

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

[...]

c) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c) și d), ajustarea se efectuează **o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare obligația ajustării**, și este de până la o cincime sau, după caz, o douăzecime pe an, astfel:

1. din valoarea taxei nededuse până la momentul ajustării, pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c);

2. **din valoarea taxei deduse inițial**, pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. d)”.
„**Art. 161. – (1) În aplicarea alin. (2)-(14):**

a) un bun imobil sau o parte a acestuia este considerat ca fiind construit înainte de data aderării, dacă acel bun imobil sau o parte a acestuia a fost utilizat prima dată înainte de data aderării;

b) **un bun imobil sau o parte a acestuia este considerat achiziționat înainte de data aderării, dacă formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit înainte de data aderării;**

c) un bun imobil sau o parte a acestuia este considerat transformat sau modernizat până la data aderării dacă, după transformare sau modernizare, a fost utilizat prima dată înainte de data aderării.

(2) **Persoana impozabilă care a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei și care, la sau după data aderării, nu optează pentru taxare sau anulează opțiunea de taxare a oricăreia dintre operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e), pentru un bun imobil sau o parte din acesta, construit, achiziționat, transformat sau modernizat înainte de data aderării, prin derogare de la prevederile art. 149, va ajusta taxa, conform normelor.**

(3) Persoana impozabilă care nu a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferente pentru un bun imobil sau o parte din acesta, construit, achiziționat, transformat sau modernizat înainte de data aderării, optează pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e), la sau după data aderării, prin derogare de la prevederile art. 149, va ajusta taxa deductibilă aferentă, conform normelor.

(8) **Persoana impozabilă care a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferente unei construcții sau unei părți din aceasta, terenului pe care este situată sau oricărui alt teren care nu este construibil, construite, achiziționate, transformate sau modernizate înainte de data aderării, și care, la sau după data aderării, nu optează pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f), va ajusta taxa deductibilă aferentă, în condițiile prevăzute la art. 149, dar perioada de ajustare este limitată la 5 ani.**

(9) Persoana impozabilă care nu a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferente unei construcții sau unei părți din aceasta, terenului pe care este situată sau oricărui alt teren care nu este construibil, construite, achiziționate, transformate sau modernizate înainte de data aderării, și care optează la sau după data aderării, pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f), va ajusta taxa deductibilă aferentă conform art. 149, dar perioada de ajustare este limitată la 5 ani.

(15) În cazul contractelor de vânzare de bunuri cu plata în rate, încheiate valabil, anterior datei de 31 decembrie 2006 inclusiv, care se derulează și după data aderării, exigibilitatea taxei aferente ratelor scadente după data aderării

intervine la fiecare dintre datele specificate în contract pentru plata ratelor. În cazul contractelor de leasing încheiate valabil, anterior datei de 31 decembrie 2006 inclusiv, și care se derulează și după data aderării, dobânzile aferente ratelor scadente după data aderării nu se cuprind în baza de impozitare a taxei”.

Ajustarea taxei deductibile pentru bunurile de capital este explicitata si la pct. 54 si pct. 83 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

“54. (8) Ajustarea taxei deductibile prevăzută la art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, se efectuează o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, **incluzând anul în care apare obligația ajustării**, și este de până la o cincime sau, după caz, **o douăzecime pe an, din valoarea taxei deduse inițial, fiind operat în decontul TVA aferent perioadei fiscale în care bunurile de capital își încetează existența**, cu excepția situațiilor prevăzute la alin. (9). Casarea unui bun de capital înainte de expirarea duratei normale de funcționare a acestuia nu este considerată livrare către sine, dar se aplică prevederile referitoare la ajustare, întrucât bunul își încetează existența în întreprindere. Aceleași prevederi se aplică și în cazul casării unui bun de capital după expirarea duratei normale de funcționare, dar în cursul perioadei de ajustare. [...]

(9) În sensul art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, ajustarea taxei nu se efectuează în caz de distrugere a bunurilor de capital ca urmare a unor calamități naturale sau altor cazuri de forță majoră prevăzute la pct. 6 alin. (8), precum și în orice alte situații în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă”.

“83. (1) **Pentru aplicarea art. 161 alin. (2) și (4) din Codul fiscal, persoanele impozabile au obligația să ajusteze taxa dedusă pentru bunurile imobile achiziționate**, construite sau modernizate **în ultimii 5 ani**, proporțional cu partea din fiecare bun imobil care va fi utilizată pentru realizarea operațiunilor scutite și proporțional cu numărul de luni în care bunul va fi utilizat în regim de taxare. **Ajustarea este operată într-o perioadă de 5 ani în cadrul cărora bunurile imobile au fost dobândite, începând cu data de la care fiecare bun imobil a fost dobândit**. Pentru bunurile imobile care sunt modernizate ajustarea taxei deduse aferente acestor lucrări este operată, de asemenea, într-o perioadă de 5 ani de la data finalizării fiecărei lucrări de modernizare. Pentru ajustare, suma taxei pentru fiecare an reprezintă o cincime din taxa dedusă aferentă achiziției, construirii sau modernizării bunurilor imobile. Pentru determinarea ajustării lunare se împarte fiecare cincime la 12. Suma care nu poate fi dedusă se calculează astfel: din perioada de 5 ani se scade numărul de luni în care bunul imobil a fost utilizat în regim de taxă, rezultatul se înmulțește cu ajustarea lunară. Frațiunile de lună se consideră lună întreagă. Taxa nedeductibilă obținută prin ajustare se înregistrează din punct de vedere contabil pe cheltuieli, precum și în jurnalul pentru cumpărări și se preia corespunzător în decontul de taxă pe valoarea adăugată pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă începe aplicarea regimului de scutire. [...]

(5) Pentru aplicarea art. 161 alin. (8) și (10) din Codul fiscal, persoanele impozabile au obligația să ajusteze taxa dedusă conform art. 149 din Codul fiscal, dar perioada de ajustare este limitată la 5 ani”.

Se retine ca prevederile art. 149 din Codul fiscal referitoare la ajustarea dreptului de deducere au fost introduse începând cu anul 2007, anul aderării României la Uniunea Europeană și vizează modificările intervenite în ceea ce privește utilizarea bunurilor de capital, ulterior momentului achiziției acestora. Acestea sunt aplicabile și TVA plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării. În cazul bunurilor imobile, perioada de ajustare este de 20 ani și începe de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate și se efectuează o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare obligația ajustării.

Totodată, în cazul bunurilor imobile achiziționate înainte de data aderării ajustarea este efectuată doar în limita unei perioade de 5 ani și intervine doar în situația cumpărătorului nu optează pentru taxare sau anulează opțiunea de taxare a operațiunilor pentru care există posibilitatea taxării optionale, în conformitate cu dispozițiile tranzitorii prevăzute de art. 161 din Codul fiscal.

În speta, SC ABC SRL a achiziționat un imobil (teren + clădire) în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.2006, pretul vânzării fiind de ET euro plus TVA cu taxare inversă, din care clădirea este de E euro, platibil în rate. Ca accesoriu al dreptului de proprietate s-a transmis cumpărătoarei și autorizația de desființare a construcțiilor nr. Pentru achiziția clădirii societatea și-a dedus prin taxare inversă TVA în suma de V lei.

În trim. I 2008, la momentul întocmirii procesului de desființare, organele de inspecție fiscală au ajustat integral taxa dedusă inițial de societate având în vedere prevederile art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal întrucât clădirea și-a încetat existența (a fost demolată) și în această perioadă societatea nu a realizat venituri.

Potrivit prevederilor legale antecitate, în măsura în care formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit înainte de data aderării, clădirea se consideră achiziționată înainte de data aderării, caz în care ajustarea dreptului de deducere se face în conformitate cu dispozițiile tranzitorii ale art. 161 din Codul fiscal; dimpotriva, dacă formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării, ajustarea TVA se face în baza prevederilor generale referitoare la ajustarea dreptului de deducere pentru bunurile de capital stabilite la art. 149 din Codul fiscal, pentru întreaga sumă a taxei deductibile aferentă achiziției, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării.

Cu privire la ajustarea distincta a TVA in functie de momentul achizitiei bunurilor imobile (inainte si dupa aderare) s-a emis si Circulara Ministerului Economiei si Finantelor nr. 52657/13.09.2007, disponibila si pe site-ul www.mfinante.ro sectiunea "Info TVA/Informatii despre regimul TVA/Circulare", in care se precizeaza urmatoarele:

"Ajustarea taxei pe valoarea adaugata se face distinct in functie de perioada in care bunul imobil a fost construit, achizitionat, transformat sau modernizat, respectiv **inainte de data aderarii**, pentru care se aplica prevederile art. 161 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificata prin Legea nr. 343/2006 si **dupa data aderarii** pentru care se aplica prevederile art. 149 din Codul fiscal. [...]

Taxa pe valoarea adaugata aferenta *constructiei, achizitiei, transformarii sau modernizarii de bunuri imobile efectuate **inainte de data aderarii***, pentru care persoana impozabila a avut dreptul de deducere integral sau partial, se ajusteaza potrivit prevederilor art. 161 din Codul fiscal si pct. 83 din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare aplicabile de la data de 1 ianuarie 2007, *daca bunurile imobile sunt utilizate la sau dupa data aderarii in operatiunile scutite prevazute la art. 141 alin. (2) lit. e) si f) din Codul fiscal.* [...]

Pentru bunurile imobile *construite, achizitionate, transformate sau modernizate **dupa data aderarii*** pentru care persoana impozabila a avut dreptul de deducere integral sau partial al taxei aferente, *se aplica prevederile art. 149 din Codul fiscal* si pct. 54 din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare aplicabile de la data de 1 ianuarie 2007. [...]

Spre deosebire de imobilele achizitionate, construite, transformate sau modernizate **inainte de data aderarii, ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor imobile achizitionate**, construite, modernizate sau transformate **dupa data aderarii**, in situatia in care transformarile sau modernizarile au o valoare de cel putin 20% din valoarea totala a imobilelor transformate sau modernizate, **se efectueaza in situatiile prevazute la art. 149 alin. (4) din Codul fiscal.**"

Astfel, se retine ca desi pentru cladirea in cauza contractul de vanzare-cumparare a fost incheiat in anul 2006, iar societatea si-a dedus taxa aferenta achizitiei prin facturile emise de furnizor atat in anul 2006, cat si in anul 2007, pe masura platii in rate a pretului vanzarii, **organele de inspectie fiscala nu au stabilit momentul in care cladirea este considerata achizitionata din punct de vedere al legislatiei in materia taxei pe valoarea adaugata.**

In conformitate cu art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 94. - (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

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**".

In raport de aceste dispozitii procedurale se retine ca organele de inspectie fiscala nu au analizat documentatia existenta la societate pentru a stabili cand a fost achizitionata cladirea, respectiv inainte sau dupa data aderarii, astfel incat ajustarea sa se efectueze potrivit dispozitiilor legale distincte pentru fiecare din aceste situatii si au aplicat direct prevederile art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal referitoare la ajustarea taxei aferente bunurilor imobile achizitionate dupa aderare si care isi inceteaza existenta prin casare.

Mai mult, desi societatea a invocat acest aspect prin contestatia formulata, iar prin adresa nr./2012 organul de solutionare a contestatiei a solicitat in mod expres organelor de inspectie fiscala sa se pronunte cu privire la aplicabilitatea dispozitiilor tranzitorii ale art. 161 din Codul fiscal, acestea nu au dat curs celor solicitate.

De asemenea, intrucat au invocat ca societatea nu a realizat venituri in perioada analizata si au procedat la ajustarea in trim. I 2008 a intregii taxei deductibile aferente achizitiei in suma de V lei, fara sa tina cont de mecanismul specific de ajustare conform caruia ajustarea se efectueaza o singura data pentru intreaga perioada de ajustare ramasa, incluzand anul in care apare obligatia ajustarii, si este de o douazecime pe an din valoarea taxei deduse initial, organele de inspectie fiscala au negat, *de facto*, deducerea initiala exercitata de societatea contestatoare, **in contradictie cu mecanismul de ajustare si fara sa analizeze** in vreun fel in cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/31.07.2012 **intentia societatii la momentul achizitiei de a utiliza bunul imobil in scopul realizarii de operatiuni taxabile** in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (3), respectiv art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, in functie de momentul achizitiei. Se retine ca mentiunea din raport in sensul ca "intentia societatii este de a vinde acest teren sau de a demara o constructie in parteneriat cu tertii" nu clarifica intentia societatii la momentul achizitiei constructiei, neexistand nicio mentiune in aceasta privinta.

Avand in vedere cele anterior prezentate si faptul ca organele de inspectie fiscala nu au analizat acele circumstante absolut necesare stabilirii

tratamentului fiscal corespunzator taxei aferenta achizitiei constructiei ulterior demolate, urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca *"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**".*

Conform pct. 11.5 -11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desfiintare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare

11.6. Decizia de desfiintare **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.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desfiintat, acesta putând fi contestat potrivit legii".

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/31.07.2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/31.07.2012 va fi desfiintata pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de V lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *prin stabilirea momentului achizitiei cladirii, analizarea intentiei societatii la acest moment si aplicarea prevederilor legale referitoare la ajustare in functie de momentul achizitiei cladirii, avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie.*

3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de W lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care prin prezenta s-a dispus reverificarea situatiei cu privire la diferenta suplimentara de TVA stabilita in urma inspectiei fiscale.

In fapt, prin decizia de impunere nr. F-SX XXX/31.07.2012 SC ABC SRL fost obligata la plata unor accesorii aferente TVA in suma totala de W lei, din care D lei majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA si P lei penalitati de intarziere aferente TVA. Accesoriile au fost calculate de la data de 25.04.2008 si pana la data de 31.07.2012 pentru TVA ramasa de plata in suma de H lei, in urma stabilirii diferentei suplimentare de TVA in suma de V lei si respingerii la rambursare a TVA in suma de R lei.

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale**.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere cele retinute la pct. 3.1 din prezenta decizie prin care s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere nr F-SX XXX/31.07.2012 pentru suma stabilita ca diferenta suplimentara in urma inspectiei fiscale si care a generat taxa ramasa de plata pentru care s-au stabilit accesoriile, in virtutea principiului de drept *accessorium seqvitur principalae*, urmeaza a se desfiinta

decizia de impunere pentru accesoriile aferente TVA in suma de 116.646 lei in conformitate cu prevederile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata conform carora *"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**".*

Conform pct. 11.6 si pct. 11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011:

"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.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii".

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 134¹, art. 145, art. 149 si art. 161 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 54 si pct. 83 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 119, art. 120, art. 120¹ si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 11.5, pct. 11.6 si pct. 11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011

DECIDE:

Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/31.07.2012, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru SC ABC SRL in privinta taxei pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **T 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 Tribunalul Bucuresti.