

DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII

DECIZIA nr. 386 din 04.06.2013 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in str., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.2013

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.2013, inregistrata sub nr.2013 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. conte1/2013 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX .../2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SY .../2013 si comunicata sub semnatura in data de2013, prin s-au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale suplimentare in suma totala de **TSC lei**, din care:

- DFT lei diferenta suplimentara de TVA;
- MJT lei dobanzi de intarziere aferente TVA;
- PJT lei penalitati de intarziere aferente TVA.

Totodata, societatea contesta omiterea la rambursare a TVA in suma de OR lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala 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 perioada 01.09.2010-31.10.2011, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare depuse pentru aceasta perioada.

Constatările inspectiei au fost consemnate în raportul de inspectie fiscala nr. F-SY .../2013, iar în baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-SX .../2013, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de X lei, dobanzi de intarziere aferente TVA în suma de MJT lei si penalitati de intarziere aferente TVA în suma de PJT lei, precum si decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. F-S1 24/31.01.2013.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL contesta decizia de impunere si invoca urmatoarele argumente:

Referitor la TVA în suma de DF1 lei, dobanzi în suma de MJ1 lei si penalitati de intarziere aferente în suma de PJ1 lei, societatea considera eronata neluarea în considerare a taxei deductibile intrucat în perioada verificata a realizat operatiuni taxabile si nici nu a instrainat din activele sale catre asociati sau vreo terta parte, deci nu a realizat o operatiune netaxabila.

Argumentul invocat de organele de inspectie fiscala s-a bazat pe o înregistrare contabila gresita din aprilie 2011 interpretata eronat ca o tranzactie imobiliara, dar care a fost corectata în luna decembrie 2012 prin înregistrarea ca investitie definitiva în baza procesului-verbal de receptie din data de 10.12.2012.

În ceea ce priveste TVA în suma de DF2 lei, dobanzi în suma de MJ2 lei si penalitati de intarziere aferente în suma de PJ2 lei organele fiscale nu au adoptat solutia corecta, considerand incorect ca activitatea de prestare de servicii de pensiune pentru cai de sport si agrement reprezinta o activitate de închiriere a bunurilor imobile, scutita fara drept de deducere si obligand societatea la efectuarea ajustarilor de TVA prevazuta de de art. 149 alin. (4) din Codul fiscal. Din contractele de prestari servicii încheiate reiese ca punerea la dispozitia a unei boxe pentru cazarea cabalinei si asigurarea alimentatiei si a igienei de baza nu reprezinta activitati de închiriere de bunuri imobile, iar pentru înlaturarea oricarui dubiu privind modalitatea de taxare a fost depusa în data de2013 o notificare de taxare a tuturor operatiunilor.

SC ABC SRL considera ca organul fiscal a omis la rambursare TVA în suma de OR lei aferent perioadei fiscale 01.01.2011-31.01.2011 si nici macar n-a fost luata în calcul la diminuarea bazei de calcul a dobanzilor si penalitatilor de intarziere pentru debitele aferente perioadelor urmatoare.

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

3.1. Referitor la TVA în suma de DF1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de deductibilitatea integrala a TVA pentru achizitiile aferente unei

investitii, in conditiile in care asociatii au intentionat ca o parte din valoarea investitiei sa fie scoasa din patrimoniul societatii pentru a nu afecta cheltuielile societatii, neexistand posibilitatea repercutarii acestei valori in cheltuielile generale ale societatii si recuperarii prin pretul operatiunilor taxabile in aval.

In fapt, potrivit deciziei de impunere nr.F-SX .../2013 si raportului de inspectie fiscala nr. F-SY .../2013 organele de inspectie fiscala au ajustat TVA deductibila in suma de DF1 lei aferenta sumei de VIN lei reprezentand valoarea investitiei neutilizate in folosul operatiunilor taxabile ale SC ABC SRL.

Organele fiscale au constatat ca societatea a efectuat o investitie constand in construirea unui club de echitatie sportiva in localitatea T, judetul Ilfov, care a fost receptionata partial prin procesele-verbale intermediare de receptie din 23 februarie 2010 si 17 decembrie 2010 si receptionata final in baza procesului-verbal de receptie finala nr. 1 din 18 aprilie 2011.

Valoarea bunurilor si serviciilor aferente investitiei inregistrata in contul 231 "Investitii in curs" a fost de VT lei, cu TVA aferenta in suma de TX lei, in timp ce valoarea investitiei declarate de societate in procesul-verbal de receptie finala este de VIA lei (manej acoperit, grajd pentru animale si padocuri, depozit furaje, cladire hotel, imprejmuiiri, canalizari si racorduri), declarata ca atare la compartimentul de impozite si taxe locale si inregistrata in contabilitate prin nota contabila 212 "Constructii" = 231 "Investitii in curs" – VIA lei. In registrul bunurilor de capital investitia a fost inregistrata cu TVA deductibila in valoare de TY lei. Diferenta in suma de VT lei – VIA lei = VIN lei (cu TVA aferenta in suma de DF1 lei) nu a fost inclusa in valoarea investitiei receptionate, ci a fost acoperita din sursele proprii de catre asociati, societatea efectuand nota contabila 4551 "Asociati conturi curente" = 231 "Investitii in curs" – VIN lei.

Prin nota explicativa existenta la dosarul cauzei, administratorul societatii a sustinut ca pentru valoarea de VIN lei inregistrata in contul 231 pe baza situatiilor de lucrari si a facturilor fiscale emise de constructorul german nu s-a putut efectua receptia intrucat acest constructor nu a fost prezent la data intocmirii procesului-verbal de receptie finala si nu a terminat de executat toate lucrarile conform proiectului. In cursul anului 2012 constructorul german (care este si proiectant si furnizor) a fost solicitat de mai multe ori sa finalizeze lucrarile aferente proiectului lui, lucru care s-a realizat partial in luna mai 2012 si care se va incheia in zilele de 05.11-14.11.2012, cand vor semna receptia finala. Contul 231 a trebuit fi inchis si nu mai putea fi mentinut din motive obiective (autorizatia de constructie expira, banca creditoare solicita inchiderea contului), iar efectuarea operatiunilor contabile de inchidere nu a afectat cu nimic veniturile si cheltuielile societatii.

Organele de inspectie fiscala au mentionat ca din procesul-verbal de receptie finala reiese doar necesitatea achizitionarii unor pompe de evacuare, ceea ce implica majorarea valorii investitiei si nicidecum micșorarea ei, iar prin inregistrarea sumei de VIN lei se recunoaste ca o parte din investitie nu este

utilizata in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, in conditiile in care societatea a recunoscut aceasta valoare in favoarea actionarilor, motiv pentru care dreptul de deducere pentru TVA aferenta acestei valori a fost ajustat cu suma de DF1 lei.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine, in esenta, ca interpretarea organelor fiscale se bazeaza pe o inregistrare contabila eronata, care a fost corectata in luna decembrie 2012 prin inregistrarea ca investitie definitiva in baza procesului-verbal de receptie din data de 10.12.2012.

In drept, potrivit art. 145, art. 146 si art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...].

(4) In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."

"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]."

"Art. 148. - În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, **deducerea inițială se ajustează** în următoarele cazuri:

a) **deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze; [...].**

Conform pct. 45 si pct. 79 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"45. (1) In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica**, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice. Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, dupa dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

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

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

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

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

"79. (1) In sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoana impozabila va tine urmatoarele evidente si documente:

a) evidente contabile ale activitatii sale economice;

b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta si legate de activitatea sa economica, conform prevederilor pct. 76;

c) facturile sau alte documente primite si legate de activitatea sa economica [...]"

Referitor la justificarea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor de bunuri si servicii se retin urmatoarele:

In conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale **pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei**".

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, ***principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice***, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice. A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeaasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

Dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA. In acest sens jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, conform jurisprudentei comunitare in materie, dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achizitiilor de bunuri sau de servicii in amonte presupune ca **sumele cheltuite pentru achizitia acestora sa faca parte din elementele constitutive ale pretului operatiunilor impozitate in aval** care dau nastere la dreptul de deducere (hotararea din cazul C-16/00 Cibo Participations, paragr. 31, hotararea din cazul C-496/11 Portugal Telecom, paragr. 36). Totodata, jurisprudenta admite existenta dreptului de deducere pentru achizitii, chiar si in absenta unei legaturi directe si imediate intre o anumita operatiune in amonte si una sau mai multe operatiuni in aval, atunci cand **costul achizitiilor respective face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile si reprezinta, ca atare elemente constitutive ale pretului bunurilor si serviciilor pe care le furnizeaza** (hotararea din cazul C-29/08 AB SKF, paragr. 58, hotararea din cazul C-496/11 Portugal Telecom, paragr. 37).

Or, in speta se retine ca persoana impozabila SC ABC SRL **a decis ca o parte din valoarea investitiei efectuate sa nu se repercurteze in cheltuielile generale ale societatii, ci sa fie suportate de catre asociati** si, in consecinta, **potrivit jurisprudentei comunitare amintite dreptul de deducere nu poate fi recunoscut pentru acele achizitii aferente investitiei ce nu fac parte din elementele constitutive ale pretului bunurilor si serviciilor furnizate de societate in aval.**

Sustinerile societatii din contestatia formulata in sensul ca suportarea unei parti a investitiei de catre asociati este rezultatul unei simple erori de inregistrare in contabilitate a operatiunilor nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere urmatoarele:

In primul rand, din chiar motivarea contestatiei si din nota explicativa data organelor de inspectie fiscala reiese ca intentia asociatilor a fost aceea de a diminua sarcina financiara a societatii si neafectarea veniturilor si cheltuielilor societatii, cu alte cuvinte intentia a fost ca o parte insemnata din valoarea investitiei sa fie scoasa din fluxurile economice inregistrate de societate in calitate de persoana impozabila, ceea ce conduce la imposibilitatea recuperarii valorii integrale a investitiei prin pretul operatiunilor taxabile din aval. Cum la momentul receptiei finale a investitiei din luna aprilie 2011 societatea a declarat o valoare a investitiei de numai VIA lei, rezulta ca numai aceasta suma se repercuta in cheltuielile generale ale societatii sub forma cheltuielilor cu amortizarea, astfel ca diferenta in suma de VIN lei nu mai poate fi inclusa in cheltuielile pentru a fi recuperata prin pretul operatiunilor taxabile din aval, fiind scoasa din circuitul economic al societatii. In acelasi sens, sunt si inregistrarile

contestatarei din registrul bunurilor de capital, intocmit de ea insasi, din care reiese o valoare a investitiei in suma de doar VIA lei.

In al doilea rand, motivele invocate pentru justificarea acestei erori nu sunt demonstrate cu argumente corespunzatoare: in procesul-verbal de receptie finala incheiat la data de 18 aprilie 2011 nu exista nicio referire la nereceptionarea lucrarilor efectuate de antreprenorul extern, singurele lucrari neterminate referindu-se la caminul de control al bazinului de retentie si la inutilitatea realizarii separatorului de hidrocarburi; noul proces-verbal de receptie definitiva din data de 10 decembrie 2012 a fost intocmit fara prezenta unui reprezentant al antreprenorului extern si nici nu este insotit de procese-verbale de receptie a ultimelor lucrari realizate si date in folosinta in noiembrie-decembrie 2012, asa cum se afirma in continutul procesului-verbal; desi contestatara afirma ca antreprenorul strain a realizat lucrari si ulterior datei de 18 aprilie 2011, valoarea investitiei a ramas identica cu cea inregistrata anterior acestei date, ceea ce contrazice in mod evident efectuarea de lucrari dupa data de 18 aprilie 2011.

Referitor la lipsa tranzactiei imobiliare, respectiv lipsa transferului de proprietate asupra (partii de) investitiei de la societate la asociati, invocata in sustinerea cauzei, se retine ca organele fiscale nu au tratat operatiunea ca un transfer, ceea ce ar fi condus la colectarea TVA, ci au analizat doar faptul ca taxa aferenta achizitiilor pentru realizarea investitiei nu poate fi recuperata prin pretul operatiunilor taxabile generate de utilizarea investitiei respective, motiv pentru care s-a procedat la ajustarea taxei deduse pentru partea din investitie scoasa din circuitul economic al societatii.

Totodata, se retine ca, in masura in care societatea a receptionat in patrimoniul propriu si a declarat intreaga valoare a investitiei conform noului proces-verbal de receptie definitiva din data de 10 decembrie 2012, urmand s-o inregistreze in registrul bunurilor de capital si s-o recupereze prin cheltuieli ulterior acestei date, aceasta are posibilitatea sa reajusteze dreptul de deducere a TVA in favoarea sa, in conformitate cu prevederile art. 149 din Codul fiscal referitoare la ajustarea dreptului de deducere a TVA pentru bunurile de capital.

Fata de cele anterior retinute, contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA in suma de DF1 lei.

3.2. Referitor la TVA in suma de DF2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila trebuia sa ajusteze dreptul de deducere a TVA pentru o parte din investitia efectuata, in conditiile in care acea parte a fost utilizata pentru realizarea de operatiuni scutite fara drept de deducere.

In fapt, potrivit deciziei de impunere nr.F-SX .../2013 si raportului de inspectie fiscala nr. F-SY .../2013 organele de inspectie fiscala au ajustat TVA deductibila in suma de DF3 lei aferenta grajdurilor si padocurilor ca urmare a inchirierii in regim de scutire a grajdurilor pentru cai.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca operatiunile au constat in servicii de pensiune pentru cai de sport si de agrement nu reprezinta operatiuni de inchiriere bunuri imobile scutite de TVA si ca, pentru inlaturarea oricarui dubiu, a depus in data de 08.02.2013 o notificare de taxare a operatiunilor.

In drept, conform art. 126, art. 141 si art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;
b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143 - 144¹;

c) **operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;**

d) importuri și achiziții intracomunitare, scutite de taxă, conform art. 142;

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

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

[...]

e) arendarea, concesiunea, **închirierea** și leasingul **de bunuri imobile**, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor;

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

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

a) **bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe**, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, a căror durată normală de funcționare este egală sau mai mare de 5 ani, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, 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;

b) bunurile care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane sunt

considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane;

c) ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori nu sunt considerate bunuri de capital;

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.

(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.

(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;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) **în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă.** În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

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;

e) în cazurile prevăzute la art. 138”.

Cu privire la taxarea prin opțiune a operațiilor de închiriere bunuri imobile scutite de TVA, pct. 38 din Normele metodologice date în aplicarea art. 141 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările ulterioare.

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

taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.

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

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

(12) **Organele de inspecție fiscală vor permite, în timpul desfășurării controlului, depunerea de notificări pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, dacă persoana impozabilă a aplicat regimul de taxare, dar nu a depus notificare, indiferent dacă inspecția fiscală are loc la persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal sau la beneficiarul acestor operațiuni. Aceleași prevederi se aplică corespunzător și pentru notificarea prevăzută la alin. (7)".**

În speta, SC ABC SRL în calitate de prestator a încheiat cu mai mulți beneficiari contracte de servicii al căror obiect l-a constituit prestarea de servicii de pensiune pentru cai de sport și agrement la punctul de lucru din T, prin care prestatorul s-a obligat să pună la dispoziția beneficiarului o boxă pentru cazarea cabalinei, să asigure alimentația de bază și igiena acesteia, precum și curățirea boxei. Pretul serviciilor a fost stabilit în euro plus TVA, dar a fost facturat de societate fără TVA, în regim de scutire, în baza prevederilor art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal.

Totodată, societatea a încheiat cu Asociația "CSE" contractul cadru de închiriere nr. 1/01.05.2011, al cărui obiect îl constituie închirierea imobilului situat în T, cu excepția manejului care face obiectul unui comodat. Prin Hotărârea asociației societății nr. 4/01.05.2011 societatea a încheiat închirierea către asociație a terenului exterior, terenului interior, boxelor pentru cai și utilitatilor aferente, stația de amplificare, starter, tabela electronică și setul de obstacole pentru concursuri. La dosarul cauzei există și actul adițional nr. 1/01.05.2011 la contractul de comodat nr. 1/23.03.2011 prin care SC ABC SRL a transmis Asociației "CSE", cu titlu gratuit, a manejului mic acoperit situat în T. Serviciile de închiriere spații ecvestre au fost facturate de către societate către asociație fără TVA, în regim de scutire, în baza prevederilor art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal.

Din cele prezentate anterior **rezulta indubitabil faptul ca societatea contestatara a utilizat grajdurile si padocurile construite**, receptionate final in data de 18 aprilie 2011 (parte din valoarea investitiei recunoscuta ca atare in registrul bunurilor de capital in suma de VIA lei, asa cum s-a aratat la pct. 3.1 din prezenta) **pentru realizarea de operatiuni de inchiriere in regim de scutire de TVA, fara drept de deducere**. Mai mult, manejul acoperit a fost utilizat pentru alte scopuri care nu au legatura cu propria activitate economica, prin acordarea folosintei gratuite asupra manejului construit.

In consecinta, *intrucat nu a utilizat grajdurile si padocurile in folosul unor operatiuni taxabile, ci al unor operatiuni scutite fara drept de deducere, in mod corect organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea dreptului de deducere exercitat initial la constructia acestor bunuri de capital pentru TVA in suma de DF3 lei, diferenta de DF4 lei contestata de societate nefiind stabilita in urma inspectiei fiscale si nefacand obiectul deciziei de impunere atacate.*

Referitor la argumentele aduse de SC ABC SRL prin contestatia formulata se retin urmatoarele:

In ceea ce priveste calificarea serviciilor de pensiune pentru cai drept operatiuni taxabile, se retine ca serviciile au constat in punerea la dispozitia a unei boxe pentru cazarea cabalinei si asigurarea alimentatiei si a igienei de baza si ca acestea au fost calificate de contestatara insasi drept servicii de inchiriere bunuri imobile, scutite de TVA. Astfel, pentru a nu afecta sistemul de TVA prin descompunerea artificiala a prestatilor, aprecierea caracterului unic al unei prestatii porneste de la continutul contractului, indiferent de denumirea acestuia, iar in speta reiese ca principala prestatie la care s-a obligat contestatara este cea de punerea la dispozitia beneficiarului a unei boxe pentru cazarea cabalinei. Partile au convenit ca asigurarea alimentatiei se face dupa cum se convine de comun acord, iar pentru igiena cabalinei si curatirea boxei beneficiarul putea apela la ingrijitori personali. De aici reiese ca **prestatiiile referitoare la asigurarea hranei si a igienei au caracter accesoriu in raport de prestatia de baza – aceea a punerii la dispozitie a boxei –, contestatoarea neaducand nicio dovada ca acestea sunt independente si ca reprezinta pentru beneficiari un scop in sine, motiv pentru care ar trebui tratate distinct din punct de vedere al TVA ca operatiuni taxabile.**

Mai mult, se retine ca societatea contestatara a efectuat si operatiuni de inchiriere a spatiilor detinute, distincte de serviciile de pensiune pentru cai si le-a tratat in mod unitar, drept servicii scutite in baza prevederilor art. 141 din Codul fiscal, deci fara drept de deducere.

In ceea ce priveste posibilitatea taxarii prin optiune exprimata prin **depunerea notificarii** prevazuta de art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, se retine ca aceasta **se refera doar la situatiile in care o persoana impozabila taxeaza din proprie vointa operatiunile de inchiriere de bunuri imobile**, vointa pe care trebuie s-o exprime printr-o notificare depusa la organele fiscale, chiar si in

timpul desfasurarii controlului. Or, in speta, societatea contestatara nu a optat pentru taxarea operatiunilor de inchiriere si nu a colectat TVA la momentul prestarii serviciilor si emiterii facturii beneficiari, ci, dimpotriva, a aplicat regimul de scutire prevazut de lege. Prin urmare, depunerea notificarii (oricum, ulterior incheierii inspectiei fiscale si emiterii deciziei de impunere) **nu prezinta nicio relevanta, cata vreme societatea insasi a aplicat regimul de scutire pentru aceste operatiuni.**

Totodata, se retine ca, in masura in care societatea doreste sa taxeze operatiunile de inchiriere a grajdurilor si padocurilor si isi exprima optiunea prin notificare, aceasta are posibilitatea reajustarii dreptului de deducere, in conformitate cu prevederile art. 149 din Codul fiscal.

Fata de cele anterior retinute, contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA in suma de DF3 lei si ca lipsita de obiect pentru TVA in suma de DF4 lei.

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

Cauza supusa solutionarii este daca organele fiscale au calculat corect accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina societatii s-au retinut ca fiind datorate diferente suplimentare stabilite prin decizia de impunere contestata, iar organele fiscale au recunoscut ca nu au stabilit corespunzator baza de calcul a accesoriilor.

In fapt, prin decizia de impunere nr. F-SX ../2013 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC ABC SRL accesorii aferente diferentelor suplimentare de TVA in suma totala de ACC lei, din care:

- MJ1 lei dobanzi si PJ1 lei penalitati de intarziere aferente diferentei suplimentare de TVA de DF1 lei;
- MJ2 lei dobanzi si PJ2 lei penalitati de intarziere aferente diferentei suplimentare de TVA de DF3 lei.

Prin contestatia formulata societatea invoca si faptul ca organele fiscale au omis la rambursare TVA in suma de OR lei aferent perioadei fiscale 01.01.2011-31.01.2011, suma ce nici macar n-a fost luata in calcul la diminuarea bazei de calcul a dobanzilor si penalitatilor de intarziere pentru debitele aferente perioadelor urmatoare.

In drept, potrivit 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 anterior prin prezenta decizie, potrivit carora SC ABC SRL datoreaza diferenta suplimentara de TVA, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae* si prevederilor legale antecitate.

Referitor la data stingerii obligatiilor fiscale in situatia in care debitorul inregistreaza si sume de rambursat de la bugetul de stat, conform art. 116 si art. 122 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 116. – (1) Prin compensare se sting creanțele statului sau unităților administrativ-teritoriale ori subdiviziunilor acestora reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat, de restituit sau de plată de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, cu condiția ca respectivele creanțe să fie administrate de aceeași autoritate publică.

(4) Dacă legea nu prevede altfel, compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile.

(5) În sensul prezentului articol, creanțele sunt exigibile:

a) la data scadenței, potrivit art. 111;

b) la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare, în limita sumei aprobate la rambursare prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii;

c) la data comunicării, potrivit legii, a unei decizii de soluționare a cererii de restituire a accizei sau taxei pe valoarea adăugată, după caz;

d) la data comunicării deciziei, pentru obligațiile fiscale principale, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii stabilite de organele competente prin decizie;

e) la data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil;

f) la data comunicării actului de individualizare a sumei, pentru obligațiile de plată de la buget;

(6) Compensarea se constată de către organul fiscal competent, la cererea debitorului sau din oficiu. Dispozițiile art. 115 privind ordinea stingerii datoriilor sunt aplicabile în mod corespunzător”.

“Art. 122. - **În cazul creanțelor fiscale stinse prin compensare, dobânzile și penalitățile de întârziere sau majorările de întârziere, după caz, se calculează până la data prevăzută la art. 116 alin. (4)**”.

În speta, se retine faptul ca organele fiscale au solutionat cu control anticipat decontul de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare depus de SC ABC SRL pentru perioada 01.01.2011-31.01.2011, in urma controlului nestabilindu-se diferente, motiv pentru care TVA solicitata la rambursare in suma de OR lei pentru luna ianuarie 2011 a fost recunoscuta prin decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-SZ .../.....2013. Potrivit O.P.A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, in cazul in care nu se constata sume suplimentare, se va emite decizie de nemodificare a bazei de impunere, urmand ca in baza acesteia sa fie emisa si decizia de rambursare de catre compartimentul de specialitate, astfel ca sustinerea contestatarei privind omiterea la rambursare a sumei de OR lei este neintemeiata.

In ceea ce priveste calculul accesoriilor, din situatia TVA aferenta perioadei 01.03.2011-30.04.2011 rezulta ca accesoriile au fost calculate de organele de inspectie fiscala pentru perioada 25.05.2011-25.03.2012 in cazul dobanzilor de intarziere 0,04% in suma de MJ1 lei, respectiv pentru perioada 25.08.2011-25.11.2012 in cazul penalitatilor de intarziere de 15% in suma de PJ1 lei. In referatul cauzei organele de inspectie fiscala afirma ca suma de OR lei a fost imposibil de luat in calcul la diminuarea TVA stabilita suplimentar in suma de DF1 lei intrucat a fost solicitata la rambursare prin decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2011 si a fost analizata distinct in cadrul raportului de inspectie fiscala.

Se retine ca, potrivit dispozitiilor Codului de procedura fiscala anterior citate, accesoriile se calculeaza pana la data prevazuta de lege pentru depunerea decontului cu suma negativa de TVA cu optiune de rambursare in cazul obligatiilor stinse prin compensare, in limita sumei aprobate la rambursare, iar in speta pentru decontul aferent lunii ianuarie 2011, cu termen de depunere 25.02.2011 organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea are dreptul la rambursarea TVA in suma OR lei, nestabilind diferente pentru acest decont, fara ca suma respectiva sa fie luata in considerare la calculul accesoriilor pe motiv ca a fost analizata distinct in cadrul raportului de inspectie fiscala.

Ulterior, prin adresa nr./.....05.2013, inregistrata sub nr.2013 organele de inspectie fiscala au mentionat ca accesoriile au fost calculate doar pana in data de 25.03.2012, data la care societatea inregistra din nou TVA de rambursat si au revenit la referatul initial, precizand ca baza de calcul a majorarilor si penalitatilor de intarziere ar fi trebuit sa fie diminuata cu suma de OR lei recunoscuta ca fiind TVA de rambursat, motiv pentru care au propus admiterea in parte a contestatiei pentru dobanzi in suma de MJA lei si penalitati de intarziere in suma de PJA lei.

Fata de cele anterior mentionate, contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi admisa, in parte, pentru dobanzi de intarziere in suma de MJA lei si penalitati de intarziere in suma de PJA lei si sa fie respinsa ca neintemeiata pentru pentru dobanzi de intarziere in suma de AJR lei si penalitati de intarziere in suma de PJR lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 126 alin. (9), art. 141 alin. (2) lit. e), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 148 lit. a) si art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 38, pct. 45 si pct. 79 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 116, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 122 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

1. Admite contestatia formulata de SC ABC SRL si anuleaza, in parte, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX .../2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SY .../2013 de catre Administratia Finantelor Publice sector x pentru dobanzi de intarziere aferente TVA in suma de MJA lei si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de PJA lei.

2. Respinge ca fara obiect contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX .../2013 pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de DF4 lei.

3. Respinge ca neintemeiata SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX .../2013 pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de DF1+DF3 lei, dobanzi de intarziere aferente TVA in suma de AJR lei si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de PJR lei.

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