

DECIZIE nr. 3171/24.05.2019

privind soluționarea contestației formulată de Societatea X ... SRL
înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /15.01.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală cu adresa nr. ARG_AIF .../03.01.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /15.01.2019, procedând la soluționarea contestației depusă de

Societatea X ... SRL

CIF: ... ,

cu sediul în loc. ... , com. ... , nr. 1393 , jud. Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF ... /20.12.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /15.01.2019.

Referitor la obiectul contestației, se rețin următoarele:

Societatea X ... SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. **F-AR ... /09.11.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /09.11.2018 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, solicitând anularea în parte a deciziei contestate.

În considerarea faptului că prin contestația formulată se arată că „În ceea ce privește calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere (...) vă solicităm să aplicați considerațiile mai sus expuse *mutatis mutandis* și în ceea ce le privește pe acestea, nemaireluându-le cu această ocazie.” fără indicarea în mod expres a actelor subsecvente referitoare la obligațiile de plată accesorii (număr/dată, emitent, suma stabilită în sarcina petentei), DGRFP Timișoara cu **adresa nr. ... /30.01.2019**, a solicitat petentei să-și precizeze obiectul contestației și suma totală, individualizată pe categorii de creanțe fiscale raportată la actele contestate, în considerarea dispozițiilor art. 269 alin. (1) lit. b), alin. (2) și alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Petenta a răspuns solicitării cu adresa FN, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /18.02.2019, în care a arătat că obiectul contestației se completează și cu Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /10.01.2019 emisă de AJFP Arad.

În considerarea acestei precizări și având în vedere că Inspekția Fiscală din cadrul AJFP Arad nu este organul emitent al actului atacat – decizia de accesorii, în conformitate cu prevederile art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și în considerarea prevederilor exprese ale pct. 3.1. – 3.5 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara cu **adresa nr. ... /08.03.2019**, a solicitat AJFP Arad, în calitate de organ fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat, să procedeze la întocmirea Referatului cu propuneri de soluționare a contestației, verificarea condițiilor procedurale și transmiterea dosarului acesteia către D.G.R.F.P. Timișoara, pentru capătul de cerere privind Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /10.01.2019 emisă de AJFP Arad.

AJFP Arad – Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Juridice a transmis dosarul contestației cu adresa nr. ... /ad/19.03.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /26.03.2019.

În ceea ce privește contestația formulată de X ... SRL împotriva Raportului de inspekție fiscală nr. F-AR ... /09.11.2018, se reține că raportul de inspekție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspekției fiscale, respectiv constatările inspekției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 93 alin. (1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

„ART. 131

Rezultatul inspekției fiscale

(1) Rezultatul inspekției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspekție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspekție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspekție fiscală se întocmește la finalizarea inspekției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)

(4) Raportul de inspekție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;” coroborat cu prevederile art.272 alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 272 - Organul competent

(...)

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”

coroborat cu prevederile pct. 5.4. din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Pe cale de consecință, având în vedere că petenta a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /09.11.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Arad – Inspecție Fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației referitoare la Decizia de impunere nr. F-AR ... /09.11.2018 care reprezintă titlu de creanță.

Pe cale de consecință, DGRFP Timișoara va analiza contestația formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr. **F-AR ... /09.11.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul

inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /09.11.2018 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, contestată parțial și a

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /10.01.2019 emisă de AJFP Arad - Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Juridice.

Suma totală contestată este (conform precizărilor petentei din adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /18.02.2019) în quantum de ... lei și reprezintă:

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar
- ... lei – dobânzi de întârziere aferente TVA contestată;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA contestată.

Referitor la calitatea persoanei care a semnat contestația, se rețin următoarele:

În temeiul prevederilor art. 7, art. 18 și art. 269 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 2.1 și 2.3 din pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 3.741/2015, DGRFP Timișoara cu **adresa nr. ... /30.01.2019**, a solicitat petentei să completeze dosarul cauzei cu **împuternicirea/procura în original sau copie legalizată** din care să rezulte că dl. B ... a fost împuternicit de Societatea X ... S.R.L. **să formuleze contestație în condițiile legii**, având în vedere că la dosarul contestației nu se regăsește vreun document din care să rezulte că administratorul societății X ... S.R.L. din care să rezulte expres că dl. B ... este mandatat de reprezentantul legal al firmei X ... S.R.L. să formuleze și să depună contestația în numele d-lui. H ... , în calitate de administrator al societății X ... S.R.L.

Cu adresa FN, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... / 18.02.2019, petenta a depus în fotocopie duplicatul Procurii speciale autentificată sub nr. ... din 05.07.2018, înregistrată la AJFP Arad sub nr. ARG_REG ... /19.07.2018, legalizată în 11.02.2019 de Notar public ... , conform căreia dl. B ... a fost împuternicit ca în numele unui grup de societăți (inclusiv X ... SRL) să „reprezinte administratorul și societățile în fața finanțelor publice în vederea semnării și depunerii declarațiilor și a oricăror altor documente fiscale necesare; (...) va putea contesta în fața autorităților publice sau în fața instanțelor judecătorești măsurile dispuse de organele de control.”, astfel că sunt îndeplinite dispozițiile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I.A. Petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării parțiale a **deciziei de impunere nr. F-AR ... /09.11.2018** – TVA în sumă de ... lei aferentă unei baze de impozitare stabilită suplimentar de ... lei , contestate, pentru următoarele motive:

Raportându-se la dispozițiile art. 149 alin. 1 lit. a coroborat cu art. 125 indice 1 alin. 1 pct. 3 raportat la art. 7 alin. 1 pct. 21 Cod fiscal (Legea nr. 571/2003), petenta subliniază că definiția bunurilor de capital coincide cu definiția mijlocului fix, astfel că, în opinia petentei, nu rezultă argumentele logice conform cărora inspecția fiscală a stabilit că imobilele în cauză (construcții) nu sunt mijloace fixe, ci bunuri de capital.

De asemenea, petenta arată că organele de inspecție fiscală se află într-o gravă eroare privind noțiunea de „activitate economică” cu consecința denaturării stării de fapt fiscale.

Astfel, petenta consideră că în cauză nu este vorba de o ajustare de TVA privind bunurile de capital, „nu pentru faptul că respectivele construcții nu ar fi bunuri de capital, ci pentru faptul că nu ne situăm în niciuna din condițiile de ajustare prevăzute la art. 149 alin. 4) lit. a), pct. 1 și 2, Cod fiscal”, pe care-l citează.

Achiziția bunurilor respective a fost în vederea desfășurării de activități economice și pentru realizarea de **operațiuni taxabile**, motiv pentru care nu este incidentă ajustarea de TVA a bunurilor de capital, mai puțin în cazul unei construcții autodemolate.

Petenta în analiza sintagmei „activitate economică” face trimitere la definiția de la art. 269 alin. 2 Cod fiscal prin raportare la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv cauzele C-268/83 (Rompelman), C-97/90 (Lennartz), C-110/94 (INZO), C-269/03 (Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg – VOK).

Astfel raportându-se la primele două hotărâri europene, petenta consideră că „**achiziția de bunuri, cum este și cazul construcțiilor noastre, este considerată activitate economică chiar dacă bunurile nu sunt utilizate imediat** pentru activitatea economică în sine, iar pe de altă parte, **dacă bunurile au fost achiziționate pentru realizarea de operațiuni impozabile și nu scutite** (se poate verifica că toate achizițiile efectuate de Y ... , printre care și construcțiile în cauză, au fost alocate numai operațiunilor taxabile și niciunei operațiuni scutite fără drept de deducere), **subscrisa este îndreptățită la o deducere imediată a TVA în temeiul art. 17 din Directivă** (în acest sens a se vedea pct. 33 din Cauza Lennartz).”

Referitor la cauza Inzo, petenta precizează că în cazul în care o persoană care a efectuat doar acte preparatorii (în sensul de activități neeconomice), ar fi tratată în mod retroactiv ca persoană neimpozabilă (prin prisma faptului că nu ar fi desfășurat activități economice), **acest fapt ar putea pune în pericol existența însăși a sistemului TVA.**

Analiza cauzei C – 269/03, pe care petenta o califică drept „oarecum similară”, având ca obiect închirierea viitoare a unor bunuri imobile, a condus la exprimarea de către petentă a concluziei CJUE conform căreia „unui stat

membru care acordă persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru taxarea închirierii unui bun imobil, **nu i se permite prin această dispoziție să excludă deducerea de TVA pentru investițiile imobiliare efectuate înainte de exercitarea dreptului de opțiune.**”

Analizând starea de fapt fiscală, petenta consideră că achiziția acestor imobile nu poate fi plasată în afara activității economice desfășurate, chiar dacă aceste active nu au fost exploatate. De altfel, în condițiile în care clădirile și terenul aferent formează corp comun, acestea pot forma oricând obiectul vânzării, la data formulării contestației fiind perfectat contractul de vânzare – cumpărare nr. ... /06.11.2018, fapt care, în opinia petentei, dovedește fără dubiu, că aceste construcții au făcut obiectul unei activități economice.

În vederea demonstrării faptului că bunurile au fost achiziționate pentru desfășurarea de operațiuni taxabile, petenta face trimitere la cauza C-269/03 a CJUE, specificând în mod expres că „Faptul că subscrisa a achiziționat aceste bunuri și a dedus TVA și până acum nu a realizat operațiuni taxabile cu privire la aceste bunuri, acest lucru **nu înseamnă că am desfășurat activități scutite de TVA în legătură cu aceste bunuri pentru a fi fața unei ajustări de TVA conform art. 149, alin. 4, lit. a), pct. 2.**” La aceste argumente petenta precizează și faptul că „Totodată, Codul fiscal oferă contribuabilului posibilitatea de opțiune pentru taxarea acestora, așa cum a optat și subscrisa la vânzarea imobilelor respective (a se vedea contractul de vânzare-cumpărare nr. ... /06.11.2018, Notificarea privind taxarea și factura anexate).”

Petenta prezintă o motivare amplă, pe care o redăm *in integrum*, în legătură cu cele constatate de organele de inspecție fiscală, respectiv faptul că această tranzacție (vânzarea imobilelor situate în localitatea T) a fost efectuată după discuția finală, către o societate afiliată și la un preț inferior celui de cumpărare, respectiv:

“- atât pe parcursul inspecției fiscale, cât și la discuția finală și mai ales în punctul de vedere scris exprimat la Proiectul de Raport de inspecție fiscală am arătat că organele de inspecție fiscală se află într-o gravă eroare privind starea de fapt fiscală și anume că nu ne aflăm în fața unor condiții care să determine ajustarea de TVA;

- am precizat de fiecare dată cu ocazia acestor întâlniri că aceste bunuri sunt clasificate drept investiții imobiliare și că au fost achiziționate în vederea desfășurării de activități economice. Simpla neutilizare a lor nu conduce la ideea că nu ar fi alocate activității economice, atâta timp cât aceste bunuri nu au fost donate, nu au fost distruse etc. Este bine știut că investițiile imobiliare sunt efectuate cu scopul de a crește valoarea în timp a acestora, vânzarea acestora într-un orizont de timp nu înseamnă altceva decât alocarea acestor bunuri în vederea desfășurării unei activități economice;

- pe parcursul inspecției fiscale, în vederea înțelegerii stării de fapt fiscale, am adresat organelor de inspecție fiscală întrebarea simplă: "Dacă bunurile respective ar fi vândute mâine, ar rezulta fără echivoc că acestea au

fost utilizate în scopul desfășurării activității?”. Bineînțeles că răspunsul a fost pozitiv, dar cu toate acestea în Proiectul de Raport de inspecție fiscală organele fiscale au procedat în continuare în mod nelegal la ajustarea TVA;

- tranzacția a fost efectuată în termeni de concurență deplină, iar afirmația că această tranzacție a fost efectuată cu scopul de a disimula realitatea fiscală este lipsită de conținut și de temei. Totodată organele fiscale fac referire și la faptul că în contractul de vânzare-cumpărare este precizat că în cazul neachitării prețului acestor imobile în decurs de 3 zile lucrătoare de la data încheierii lui, acesta va fi considerat nul, neavând astfel loc transferul dreptului de proprietate. Menționăm faptul că această plată a fost făcută la data de 08.11.2018 (extras de bancă anexat), ceea ce demonstrează că transferul dreptului de proprietate s-a efectuat.”

În consecință, petenta solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-AR ... /09.11.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /09.11.2018 de AJFP Arad – Activitatea de inspecție fiscală.

B. De asemenea, petenta solicită și anularea parțială a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /10.01.2019 emisă de AJFP Arad - Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Juridice (precizare efectuată prin adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /18.02.2019), în considerarea principiului general de drept accesorium sequitur principale, neputând exista accesorii în condițiile în care debitul principal ar fi anulat, considerațiile expuse în legătură cu debitul principal fiind aplicabile mutatis mutandis și în cazul obligațiilor fiscale accesorii în sumă de ... lei reprezentând dobânzi de întârziere și ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente debitului principal contestat ... lei TVA.

II. A. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ... /09.11.2018 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-AR ... /09.11.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în legătură cu TVA stabilită suplimentar, contestată, în sumă de ... lei, constatându-se următoarele:

În cursul anului 2011, conform actului de novație și contractului de vânzare-cumpărare încheiat de Biroul Notarial Public având încheierea de autentificare nr. 1.../04.03.2011, petenta a achiziționat de la firma F S.R.L. mijloace fixe (... fermă, birou fermă, ... fermă, ... fermă, sediu fermă, puț forat) situate în localitățile T și Y , jud. Arad, fiind emisă factura nr./04.03.2011, în valoare de ,52 lei, din care TVA pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere în sumă de..... ,52 lei.

Conform actului administrativ contestat, organele de inspecție fiscală s-au deplasat la locul unde sunt situate construcțiile, constatând că acestea sunt într-o stare avansată de degradare, respectiv „fără acoperiș, fără uși și

geamuri, iar terenul din jurul clădirilor este acoperit cu lăstăriș”. Starea de degradare a acestor mijloace fixe a fost confirmată și de către evaluatori cu ocazia reevaluărilor dispuse de petentă în anii 2013, respectiv 2016, conform Rapoartelor de evaluare înregistrate la evaluator sub nr. -1/31.12.2013, respectiv FN/31.12.2016, din care rezultă că „uzura mijloacelor fixe a acestora este de 85%, starea tehnică este nesatisfăcătoare, au aspect neîngrijit, utilități desființate și degradări semnificative, ziduri parțial căzute.”.

Organele de inspecție fiscală, pornind de la semnificația termenului de „active corporale fixe” prevăzută la art. 125¹, pct. 3 Cod fiscal (Legea nr. 571/2003) au constatat că imobilele situate în localitatea T nu au fost utilizate de petentă în producția sau livrarea de bunuri, nici în prestarea de servicii și nici pentru a fi închiriate terților sau pentru scopuri administrative.

Organele de inspecție fiscală au reținut că pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri/servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să facă dovada că sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificare ce cade în sarcina persoanei care solicită exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Raportându-se la dispozițiile art. 14 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au precizat că situațiile relevante din punct de vedere fiscal sunt apreciate de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică determinată în baza probelor administrate arătând și faptul că atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.

Având în vedere starea de fapt fiscală constatată, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor mijloace fixe achiziționate conform prevederilor art.149 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Aplicând prevederile art.149 alin.(2) lit. b) coroborat cu art.149, alin.(4), lit. a), pct.1 și 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA deductibilă (pentru perioada 2015 – 2030) aferentă mijloacelor fixe situate în localitatea T, Jud. Arad, ajustare urmare căreia a fost stabilită suplimentar suma totală de lei, din care petenta a contestat suma de ... lei, mai puțin TVA aferentă unei construcții autodemolate.

B. Prin referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /10.01.2019 emisă de AJFP Arad - Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Juridice, în conformitate cu prevederile art. 98 lit. c) și art. 173 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina societății petente accesorii aferente TVA în sumă totală de lei reprezentând: lei

dobânzi și lei penalități de întârziere, din care sunt contestate ... lei – dobânzi de întârziere aferente TVA contestată și ... lei – penalități de întârziere aferente TVA contestată conform pct. I.A.

III. X ... SRL cu sediul în loc. ... , com. ... , nr. 1393 , jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. J02/..... /2011, are cod unic de înregistrare ... , cont bancar deschis la (Romania) SA și are ca obiect principal de activitate „Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase” – cod CAEN 111.

A. Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr. F-AR ... /09.11.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Arad, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Fințelor Publice este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achizițiilor unor imobile în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile nu au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în cursul anului 2011 petenta a achiziționat de la societatea F SRL mijloace fixe (... ferma, birou ferma, ... ferma, ... ferma, sediu ferma, put forat) situate în loc. X , nr. FN si în T , jud. Arad conform contractului de novație și contractului de vânzare-cumpărare încheiat la Biroul Notarial Public având încheierea de autentificare nr. .../04.03.2011 și a facturii nr./04.03.2011, în valoare de ,52 lei, din care TVA în sumă de..... ,52 lei; pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere.

Urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au stabilit că deși petenta și-a exercitat dreptul de deducere TVA aferentă construcțiilor în cauză, bunurile nu au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, astfel că au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor mijloace fixe achiziționate conform prevederilor art.149 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în materia TVA, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. 2, lit. a), art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă inspecției fiscale, potrivit căroră:

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

a) operațiuni taxabile;"

"ART. 146 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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, (...);"

Fată de prevederile legale de mai sus, se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească în mod cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile respective.

În conformitate cu prevederile art.14 alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificările și completările ulterioare, situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică determinată în baza probelor administrate. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora. Având în vedere cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor mijloace fixe achiziționate conform prevederilor art.149 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, conform prevederilor art.149 alin.(2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă mijloacelor fixe, a căror durată normală de funcționare este mai mare de 5 ani, se ajustează în situația în care bunurile respective sunt folosite de persoana impozabilă integral pentru alte scopuri decât activități economice conform prevederilor art.149, alin.(4), lit. a), pct.1 și 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează faptul că

„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".

De asemenea, pentru stabilirea taxei pe valoarea adăugată deductibilă posibil a fi ajustată, în cauză sunt incidente și prevederile:

- art.149 alin.(2) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

„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):

b) pe o perioadă de 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.”

- art.149 alin.(3) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

„Perioada de ajustare începe:

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”.

Alin. (5) lit.a) al art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin.(4) lit.a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare.”

Sintetizând dispozițiile legale precitate, rezultă că ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital achiziționate, dar numai în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se efectuează în cazul în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă, integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, respectiv pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, și așa cum rezultă și din situația de fapt prezentată, se reține că petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă construcțiilor achiziționate de la firma F SRL, prin achitarea sumei de ,52 lei în anul 2011.

Verificarea legalității exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției acestor construcții (din T) implică analiza faptului dacă respectivele bunuri au fost folosite în activitățile economice ale petentei.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală s-au deplasat împreună cu împuternicitul petentei, la locul în care se află bunurile care au făcut obiectul tranzacției din anul 2011, în valoare de ,52 lei, situate în localitatea T , constatând o stare de degradare avansată a acestora, situație care are drept consecință imposibilitatea de utilizare a acestor construcții în vreun scop.

Starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală este confirmată, conform Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate și de rapoartele de evaluare a construcțiilor efectuate chiar de petentă, la care se face trimitere în fila 25 a RIF - „uzura mijloacelor fixe a acestora este de 85%, starea tehnică este nesatisfăcătoare, au aspect neîngrijit, utilități desființate și degradări semnificative, ziduri parțial căzute”.

De asemenea, conform contractului de vânzare autentificat sub nr. ... /06.11.2018 de notarul public ... , construcțiile care fac obiectul acestui contract sunt descrise ca fiind „construcție în ruină edificată înainte de anul 2001”; subliniem că obiectul contractului de vânzare include imobilul înscris în CF nr. X , nr. Cad. de sub A1 - compus din teren intravilan în suprafață totală de mp (teren neîmprejmuit, imobil înscris în CF sporadic) și construcțiile în cauză.

Pe cale de consecință, din starea de fapt fiscală descrisă, la care petenta nu face nicio obiecție, rezultă că însăși starea de pasivitate de care a dat dovadă petenta – de a nu interveni asupra construcțiilor cu lucrări de amenajare/întreținere – a condus la degradarea acestora de la data achiziției în 04.03.2011 și până la data vânzării (conform contractului de vânzare nr. ... /06.11.2018), consecința fiscală fiind obținerea unui preț de vânzare raportat la valoarea terenului în suprafață de mp (..... lei : mp = lei/mp, mai puțin de 3 euro/mp).

Conform RIF, verificarea inspecției fiscale a reliefat faptul că:

„În cursul anului 2011 societatea achiziționează de la societatea F SRL mijloace fixe (... ferma, birou ferma,... ferma, ... ferma, sediu ferma, put forat) situate în loc. X , nr. FN si în T , jud. Arad conform contractului de novatie si contractului de vanzare-cumparare încheiat la Biroul Notarial Public având încheierea de autentificare nr. .../04.03.2011 si a facturii nr./04.03.2011, în valoare de ,**52 lei**, din care TVA dedusă în sumă de..... ,**52 lei**.”

din documentele existente la dosarul cauzei rezultând că în evidența contabilă mijloacele fixe situate în T , jud. Arad, au fost recepționate conform Notei de recepție nr.5 la o valoare de lei cu TVA de lei.

Mai mult, conform RIF care a stat la baza deciziei de impunere contestate, în timpul inspecției fiscale, organele de control au solicitat

reprezentantului petentei, dl B ... , informații suplimentare cu privire la achiziționarea acestor construcții situate în loc. T , Jud Arad, în legătură cu faptul că petenta nu a înregistrat venituri din exploatarea acestora.

Reprezentantul petentei a arătat următoarele:

„în primul rând, dorim să facem precizarea că întrebarea dumneavoastră conține afirmații nereale, lipsite de adevăr economic cu privire la faptul că societatea nu ar fi obținut venituri din exploatarea acestor mijloace fixe și pe cale de consecință nu putem formula un răspuns în contextul acestei întrebări.”

Învederăm că scopul declarat de reprezentantul petentei ca „investiție imobiliară” în condițiile în care obiectul de activitate al petentei este „Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase” nu este în conformitate cu voința legiuitorului astfel cum rezultă din art. 149 alin.(4), lit. a), pct.1 și 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care stipulează:

„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”.

Astfel, achiziția acestor imobile reprezintă o cheltuială care influențează calculul venitului impozabil, petenta exercitându-și totodată dreptul de deducere a TVA în legătură cu acestea, petenta nedemonstrând că aceste clădiri au fost utilizate pentru desfășurarea activității sale economice, ele aflându-se într-un stadiu avansat de degradare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că deși au trecut 7 (șapte) ani, de la data achiziționării până la data efectuării inspecției fiscale petenta nu a utilizat în niciun fel aceste mijloace fixe achiziționate, neprezentând vreo dovadă de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală din care să rezulte că ar fi efectuat demersuri cu privire la amenajarea, casarea sau vânzarea lor, fapt care a demonstrat că imobilele situate în T nu au fost utilizate de petentă nici în producția sau livrarea de bunuri, nici în prestarea de servicii și nici pentru a fi închiriate terților sau pentru scopuri administrative, justificându-se astfel ajustarea taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, starea de fapt fiscală descrisă demonstrează că aceste construcții nu au fost destinate realizării operațiunilor taxabile ale petentei, fapt care implică aplicarea art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ajustarea taxei pe valoarea adăugată, efectuată de organele de inspecție fiscală conform regulilor stabilite în domeniul ajustării TVA, mai sus citate, respectiv:

- perioada de ajustare este de 20 de ani cu începere de la 01.01.2011 și până în anul 2030 inclusiv;

- ajustarea se efectuează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare (2015- 2030), ... SRL având obligația să restituie 16 douăzecimi din taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial, respectiv suma de lei (taxă pe valoarea adăugată dedusă inițial în sumă de lei - taxă pe valoarea adăugată aferentă perioadei neajustate 2011-2014 în sumă de ... lei stabilită astfel lei/20 de ani x 4 ani), organele de inspecție fiscală procedând la ajustarea TVA construcțiilor situate în loc. T , jud. Arad (pentru perioada 2015- 2030), ajustare urmare căreia a fost stabilită suplimentar suma totală de lei.

Învederăm că din suma totală stabilită de inspecția fiscală în sarcina petentei - lei - reprezentând ajustarea taxei pe valoarea adăugată, petenta contestă doar ... lei, fiind de acord cu diferența de ... lei, în legătură cu care precizează că „mai puțin bunul imobil autodemolat (... lei) pentru care înțelegem că ne aflăm în fața ajustării de TVA conform art. 149 Cod fiscal”.

Referitor la acest aspect, subliniem petentei faptul că în condițiile în care conform Rapoartelor de evaluare starea clădirilor era în stare de degradare avansată, din documentele existente la dosarul cauzei nerezultând că petenta ar fi întreprins vreo acțiune având ca scop recondiționarea sau cel puțin efectuarea unor intervenții care să nu permită perpetuarea degradării clădirilor în timp, efectul neglijării clădirilor ar fi fost, în mod evident, autodemolarea clădirilor – pentru a demonstra cele afirmate, reluăm aprecierile evaluatorului conform cărora „uzura acestora este de 85%, starea tehnică este nesatisfăcătoare, au aspect neîngrijit, degradări semnificative, ziduri parțial căzute”.

Astfel, raportându-ne chiar la raționamentul petentei care a condus la necontestarea sumei de ... lei, rezultă că și posibilă finalitate a stării clădirilor, respectiv neutilizare, a căror ajustare a TVA o contestă, ar fi fost aceeași - autodemolare, situație în care ajustarea TVA ar fi corectă și legală. Or, numai faptul că aceste clădiri nu s-au prăbușit până la data inspecției fiscale nu este de natură a nu li se aplica ajustarea TVA în sumă de ... lei.

Pe cale de consecință, interpretarea normelor legale în scopul justei aplicări, vis-a-vis de cele două situații: clădirea autodemolată și clădirile aflate în degradare avansată asupra cărora nu s-a efectuat vreo intervenție, trebuie să respecte aceleași rațiuni logice, respectându-se principiul aplicării unitare. Or atâta timp cât clădirile sunt situate într-un ansamblu, nu este echitabil aplicarea unui tratament fiscal doar unui corp de clădire, cu atât mai mult cu cât situația clădirilor la data inspecției era de degradare avansată – 85% conform evaluărilor efectuate la solicitarea petentei – finalitatea logică a construcțiilor urmând a fi „autodemolare”.

Revenind la susținerea petentei conform căreia „*aceste bunuri sunt clasificate drept investiții imobiliare achiziționate cu scopul de a le crește valoarea*”, se rețin următoarele:

- la data achiziționării mijloacele fixe situate în T , județul Arad, au fost înregistrate de către petentă în contul 212 „Construcții”;

- din analiza dispozițiilor art. 97-99 din Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, rezultă semnificația conferită de legiuitor termenului de „investiția imobiliară”, fiind prezentate exemple de „investiții imobiliare”, precum și exemple de elemente care nu sunt considerate „investiții imobiliare”, astfel:

În conformitate cu prevederile pct. 197, alin. (1) și (2) din Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, investiția imobiliară este: (1) " proprietatea (un teren sau o clădire, ori o parte a unei clădiri sau ambele) deținută (de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar) mai degrabă pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului, ori ambele, decât pentru:

- a fi utilizată în producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative; sau

- a fi vândută pe parcursul desfășurării normale a activității" și

„(2) O proprietate imobiliară utilizată de posesor este o proprietate imobiliară deținută (de proprietar sau de locatar în temeiul unui contract de leasing financiar) pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii sau în scopuri administrative.

198. Următoarele constituie exemple de investiții imobiliare:

a) terenurile deținute, mai degrabă, în scopul creșterii pe termen lung a valorii capitalului, decât în scopul vânzării pe termen scurt, pe parcursul desfășurării normale a activității;

b) terenurile deținute pentru o utilizare viitoare încă nedeterminată. În cazul în care o entitate nu a hotărât dacă va utiliza terenul fie ca pe o proprietate imobiliară utilizată de posesor, fie în scopul vânzării pe termen scurt în cursul desfășurării normale a activității, atunci terenul este considerat ca fiind deținut în scopul creșterii valorii capitalului;

c) o clădire aflată în proprietatea entității (sau deținută de entitate în temeiul unui contract de leasing financiar) și închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operațional;

d) o clădire care este liberă, dar care este deținută pentru a fi închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operațional;

e) proprietățile imobiliare în curs de construire sau amenajare în scopul utilizării viitoare ca investiții imobiliare.

199. Următoarele constituie exemple de elemente care nu sunt investiții imobiliare:

a) proprietățile imobiliare deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității sau în procesul de construcție ori de amenajare în vederea unei astfel de vânzări, de exemplu, proprietățile imobiliare dobândite cu scopul exclusiv de a fi cedate ulterior, în viitorul

apropiat, sau cu scopul de a fi amenajate și revândute. Acestea reprezintă, din punct de vedere contabil, stocuri;

b) proprietățile imobiliare care sunt în curs de construire sau amenajare în numele unor terțe părți. Acestea reprezintă pentru entitate servicii în curs de execuție;

c) proprietățile imobiliare utilizate de posesor, incluzând (printre altele) proprietățile deținute în scopul utilizării lor viitoare ca proprietăți imobiliare utilizate de posesor, proprietățile deținute în scopul amenajării viitoare și utilizării ulterioare ca proprietăți imobiliare utilizate de posesor, proprietățile utilizate de salariați (indiferent dacă aceștia plătesc sau nu chirie la cursul pieței) și proprietățile imobiliare utilizate de posesor care urmează a fi cedate."

Din analiza textelor de lege mai sus citate raportat la starea de fapt descrisă în cuprinsul prezentei, rezultă că achiziționarea bunurilor situate în T , județul Arad, **nu reprezintă o investiție imobiliară.**

Cu toate că petenta face o paralelă între definiția mijlocului fix și definiția bunului de capital, ambele definiții presupun ca acestea să fie deținute și utilizate în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative.

Argumentația petentei în ceea ce privește faptul că definiția bunurilor de capital coincide cu definiția mijlocului fix, astfel că, în opinia petentei, nu rezultă argumentele logice conform cărora inspecția fiscală a stabilit că imobilele în cauză (construcții) nu sunt mijloace fixe, ci bunuri de capital, nu prezintă relevanță în condițiile în care așa cum în mod corect arată petenta definițiile sunt similare, însă petenta nu a probat faptul că a utilizat construcțiile în cauză în activitatea sa.

Raportând prevederile legale indicate în cuprinsul prezentei la starea de fapt fiscală constatată în legătură cu mijloacele fixe situate în T , rezultă că în lipsa unor mijloace de probă care să confirme că petenta a utilizat aceste mijloace fixe pentru a obține venituri din chirii, respectiv care să-i susțină afirmațiile că imobilele se subscriu noțiunii de "investiție imobiliară" (creșterea valorii acestora nefiind demonstrată în condițiile în care valoarea acestora a scăzut mult de la evaluarea efectuată în anul 2013 la cea efectuată în anul 2016 așa după cum rezultă din Rapoartele de evaluare prezentate de petentă) având în vedere starea de degradare avansată a acestor clădiri care nu permite utilizarea acestora la producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii sau în scopuri administrative, afirmațiile petentei nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației.

Referitor la **contractul de vânzare autenticat sub nr. ... /06.11.2018** de notarul public ... , prezentat de petentă împreună cu punctul de vedere

depus urmare discuției finale avute cu organele de inspecție fiscală și prezentat ulterior în motivarea contestației formulate, arătăm următoarele:

La data de 06.11.2018 între petentă, în calitate de vânzător și societatea afiliată ... SRL, în calitate de cumpărător, a fost încheiat contractul de vânzare autentificat sub nr. ... /06.11.2018 având ca obiect „imobilul înscris în CF nr. X , nr. Cad. de sub A1 - compus din teren *intravilan* în suprafață totală de mp (teren neînprejmuit, imobil înscris în CF sporadic), nr. Cad. -C1 de sub A1.1 compus din suprafața construită la sol ... mp; ... - , construcție în ruină efectuată înainte de anul 2001, nr. cad. -C2 de sub A1.2 - compus din suprafața construită la sol 99 mp; Birou – P, construcție în ruină efectuată înainte de anul 2001, nr. cad. -C3 de sub A1.3-compus din suprafața construită la sol 91 mp; ... -P, construcție în ruină efectuată înainte de anul 2001, nr. cad..... -C4 de sub A1.4 – compus din suprafața construită la sol 78 mp; ... -P, construcție în ruină efectuată înainte de anul 2001, nr. Cad. -C5 de sub A1-5 – compus din suprafața construită la sol 739 mp; ... – P, construcție în ruină efectuată înainte de anul 2001, nr. Cad. -C6 de sub A1.6 – compus din suprafața construită la sol 171 mp; Sediul – P, construcție în ruină efectuată înainte de anul 2001, situat în localitatea T , jud. Arad”.

Prețul tranzacției a fost de ... lei, conform facturii seria F.F. nr. ... /06.11.2018, în contract precizându-se că se va achita prin ordin de plată, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii contractului, în caz de neachitare a prețului contractul va fi considerat nul, neavând loc transferul dreptului de proprietate.

Analizând termenii și condițiile contractului de vânzare autentificat sub nr. ... /06.11.2018, rezultă că părțile semnatare ale contractului sunt două persoane **afiliate** împrejurare în care se impune a aminti faptul că legiuitorul a impus respectarea principiului valorii de piață în sensul în care tranzacțiile dintre două persoane juridice afiliate trebuie să se încadreze în prețurile practicate între două persoane juridice independente.

Învederăm că organele de inspecție fiscală nu au avut posibilitatea de a analiza acest contract în conformitate cu legislația incidentă prețurilor de transfer, însă chiar la analiza prețului de vânzare raportat la prețul de cumpărare, rezultă că prețul de vânzare este **inferior** prețului de achiziție (în afara analizei prețurilor practicate pe piața liberă) situație în care se prezumă că acest contract de vânzare are ca scop demonstrarea aparentă a caracterului economic al acestor imobilizări în scopul disimulării realității fiscale, respectiv crearea aparenței că aceste clădiri în ruină au fost utilizate în scopul activității economice în toți acești ani.

Învederăm că în conformitate cu prevederile art. 292 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri, sunt scutite de taxă. La punctul 55, alin. 1, lit. a) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal

aprobate prin HG nr. 1/2016 cu modificările și completările ulterioare, se precizează că: *„terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul construcției, după valoarea acestuia este mai mică decât valoarea construcției”*.

În cazul de față, construcțiile și terenul (situate în loc. T , jud. Arad, înscrise în CF), pe care sunt edificate acestea formează un singur corp funciar, identificat printr-un singur număr cadastral, iar valoarea terenului pe care sunt edificate construcțiile, este mai mică decât valoarea construcțiilor. Față de cele mai sus arătate se desprinde concluzia că livrarea construcțiilor și terenului din loc. T , jud. Arad, înscrise în CF , este scutită de taxă pe valoarea adăugată.

În conformitate cu prevederile pct. din Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate: *„Pentru a stabili dacă o proprietate imobiliară constituie o investiție imobiliară este nevoie de raționament profesional. Entitățile trebuie să elaboreze criterii astfel încât să își poată exercita în mod consecvent raționamentul, în conformitate cu definiția investiției imobiliare”*.

Pe cale de consecință, rezultă că deși petenta a prezentat contractul de vânzare încheiat cu ... SRL (societate afiliată) autentificat sub nr. ... /06.11.2018 prin care societatea verificată vinde construcțiile din T la o valoare de ... lei, respectiv Notificarea privind taxarea operațiunilor conform art.292 alin.2 lit.f din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, în considerarea celor precizate în cuprinsul prezentei decizii, aceste mijloace de probă au ca scop demonstrarea caracterului economic al acestor imobilizări având ca interes disimularea realității fiscale, respectiv crearea aparenței că aceste clădiri în ruină au fost utilizate în scopul activității economice în toți acești ani.

Conform contractului de vânzare încheiat cu SRL (societate afiliată), este stipulat faptul că dacă prețul nu va fi achitat în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii actului respectiv, acesta va fi considerat nul, neavând astfel loc transferul dreptului de proprietate.

Învedereăm că petenta are posibilitatea de a ajusta taxa deductibilă aferentă mijloacelor fixe în cauză, în conformitate cu prevederile art.149, alin. (5¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.305 alin.7 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează faptul că *„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”*.

Referitor la jurisprudența europeană invocată de petentă, aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, pentru următoarele motive:

În primul rând, facem trimitere la articolele 184-186 din Directiva TVA, care figurează în capitolul 5, intitulat „Ajustarea deducerilor”, din titlul X, intitulat „Deduceri”, din această directivă, au următorul cuprins:

„Articolul 184

Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.

Articolul 185

(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA-ul, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.

Articolul 186

Statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185.”

rezultând astfel că este la latitudinea statelor membre stabilirea normelor de aplicare în cazul ajustării deducerii taxei pe valoarea adăugată; starea de fapt fiscală constatată de autoritatea fiscală fiind raportată la dispozițiile legale incidente ajustării deducerii taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește analiza efectivă a celor trei hotărâri invocate în cuprinsul contestației precizăm că stările de fapt fiscale nu sunt similare cauzei supuse soluționării, fapt sesizat și în cuprinsul contestației, referitor la cauza C – 269/03 petenta arătând că este „oarecum similară”.

Referitor la cauza **C-97/90**, analiza CJUE a vizat următoarea situație:

„domnul Lennartz a achiziționat automobilul numai în scopuri personale și că, prin urmare, nu avea drept la regularizări în temeiul articolului 15 litera (a) din UStG, dacă automobilul era ulterior folosit în întreprindere. Pentru a evidenta că automobilul era inițial folosit doar în scopuri personale, Finanzamt s-a bazat pe o practică administrativă a autorităților fiscale germane, conform căreia nu se tine seama, în mod general, de utilizarea bunurilor în cadrul întreprinderii atunci când această utilizare reprezintă mai puțin de 10 % din utilizarea totală. În aceste circumstanțe, Finanzamt München III a refuzat să-i acorde domnului Lennartz regularizarea ulterioară a declarației sale de TVA depusă în temeiul exercitiului financiar 1985.”

Analizând considerentele CJUE expuse în decizie rezultă că aceasta impune instanțelor naționale să țină cont de toate circumstanțele relevante, arătând faptul că această *“chestiune de fapt care trebuie apreciată ținând seama de ansamblul elementelor speței, printre care sunt incluse natura bunurilor vizate și perioada scursă între achiziționarea bunurilor și utilizarea acestora în scopul activităților economice ale persoanei plătitoare de impozit.”*, or în cauza petentei este de remarcat faptul că perioada scursă de la momentul achiziției până la data inspecției fiscale este de 7 (șapte) ani în care nu a fost demonstrată utilizarea construcțiilor în scopul activității sale economice, ci din contră lăsarea bunurilor în paragină a determinat scăderea g... ală a valorii acestora.

Referitor la cauza **C-269/03**, „oarecum similară” firma VOK a achiziționat bunuri pe care le-a închiriat, cu opțiunea de taxare, după o „anumită perioadă de timp”, învederăm că autoritatea fiscală a analizat circumstanțele relevante speței printre care și perioada de timp de la care bunurile au fost achiziționate, cu toate aspectele incidente, inclusiv modalitatea în care s-a încheiat contractul de vânzare nr. .../06.11.2018.

Totodată facem trimitere la o altă cauză analizată de CJUE, respectiv cauza **C-257/11 Gran Via Moinești SRL**, din analiza considerentelor căreia rezultă că această firmă a achiziționat o suprafață de teren și construcții edificate pe aceasta din urmă, în vederea *demolării* acestor construcții și a realizării unui complex rezidențial pe suprafața de teren respectivă, stabilind astfel chiar din momentul achiziționării intenția de a demola construcțiile în vederea construirii, situație în care CJUE a stabilit că societatea are dreptul de a-și exercita TVA aferentă achiziționării construcțiilor în cauză.

Este necesar a face distincție între cele două tipuri de bunuri imobile: terenuri și clădiri; este de necontestat faptul că terenurile pot fi întruni elementele unui bun a cărui valoare să crească, însă în cazul în speță este vorba de clădiri a căror valoare s-a diminuat în timp (situația uneia dintre clădiri, necontestată, fiind de autodemolare), prin pasivitatea de care a dat dovadă petenta.

Învederăm că deși petenta arată că clădirile și terenul aferent formează corp comun, acestea pot forma oricând obiectul vânzării separate; doctrina juridică nu exclude vânzarea separată a imobilelor. Astfel, în practică se întâlnesc situații în care proprietarul terenului este o persoană, iar al clădirii altă persoană – de exemplu în cazul dezmembrămintelor proprietății – superficia, astfel cum este reglementată în Codul civil care la art. 693 prevede:

„ART. 693

Noțiune

(1) *Superficia este dreptul de a avea sau de a edifica o construcție pe terenul altuia, deasupra ori în subsolul aceluși teren, asupra căruia superficialul dobândește un drept de folosință.*

(2) *Dreptul de superficie se dobândește în temeiul unui act juridic, precum și prin uzucapiune sau prin alt mod prevăzut de lege. Dispozițiile în materie de carte funciară rămân aplicabile.*

(3) *Superficia se poate înscrie și în temeiul unui act juridic prin care proprietarul întregului fond a transmis exclusiv construcția ori a transmis terenul și construcția, în mod separat, către două persoane, chiar dacă nu s-a stipulat expres constituirea superficiei.*

(4) *În situația în care s-a construit pe terenul altuia, superficia se poate înscrie pe baza renunțării proprietarului terenului la dreptul de a invoca accesiunea, în favoarea constructorului. De asemenea, ea se poate înscrie în favoarea unui terț pe baza cesiunii dreptului de a invoca accesiunea.”*

Învederăm de asemenea că petenta nu a prezentat vreo autorizație de desființare a construcțiilor în cauză având ca urmare efectuarea unei investiții viitoare, nici nu a prezentat vreun mijloc de probă din care să rezulte că a efectuat costuri în legătură cu imobilele deținute pentru consolidarea/întreținerea acestora, în decursul celor 7 ani (șapte) de la achiziție nedemonstrând că a utilizat bunurile în scopul activităților economice, iar vânzarea ulterioară finalizării inspecției fiscale nu poate fi luată în considerare pentru motivele expuse în cuprinsul prezentei.

Pe cale de consecință, în considerarea argumentelor expuse în cuprinsul prezentei, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA aferentă construcțiilor situate în T în sumă totală de lei în condițiile în care bunurile (clădirile) nu au fost utilizate de petentă pentru activitățile sale economice, motiv pentru care în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) 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 X ... SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /09.11.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /09.11.2018 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

B. Referitor la capătul de cerere reprezentând Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de

întârziere nr. ... /10.01.2019 emisă de AJFP Arad - Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Juridice, se rețin următoarele:

În contestația formulată petenta solicită anularea parțială a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /10.01.2019 emisă de AJFP Arad în considerarea principiului general de drept *accessorium sequitur principale*, neputând exista accesorii în condițiile în care debitul principal ar fi anulat, considerațiile expuse în legătură cu debitul principal fiind aplicabile *mutatis mutandis* și în cazul obligațiilor fiscale accesorii în sumă de ... lei reprezentând dobânzi de întârziere și ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente debitului principal contestat ... lei TVA.

Pe cale de consecință, în condițiile în care contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /09.11.2018 a fost respinsă ca neîntemeiată, în considerarea principiului general de drept *accessorium sequitur principale*, va fi respinsă și contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /10.01.2019 pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – dobânzi de întârziere aferente TVA contestată;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA contestată,

în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015, mai sus citate.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. **F-AR ... /09.11.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /09.11.2018 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /10.01.2019 emisă de AJFP Arad - Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Juridice, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – dobânzi de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X ... SRL

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice
Arad – Inspecție Fiscală,

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice
Arad – Serviciul Evidență Plătitor Persoane
Juridice

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,