

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 103 din 02.04.2009 privind solutionarea contestatiei formulata de **SC ABC SRL**, cu sediul in str., nr., camera, sector x, Bucuresti, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./25.02.2009

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./25.02.2009, inregistrata sub nr./25.02.2009 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL inregistrata sub nr./17.02.2009.

Obiectul contestatiei, astfel cum a fost precizat prin adresa nr./20.03.2009, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.01.2009, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyy/30.01.2009, comunicata sub semnatura de primire in data de 04.02.2009.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL contesta suma de **M lei** majorari de intarziere aferente TVA din totalul majorarilor de intarziere in suma de S lei stabilite in urma inspectiei fiscale.

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, 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 01.11.2007-30.09.2008, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr./27.10.2008 pentru suma de R lei.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. yyy/30.01.2009, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.01.2009, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de D lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei, la stabilirea de TVA de plata in suma de P lei si majorari de intarziere aferente in suma de S lei, calculate pentru perioada 25.04.2008-30.01.2009.

II. Prin contestatia formulata, astfel cum a fost precizata prin adresa nr./20.03.2009, SC ABC SRL contesta in parte majorarile de intarziere calculate pentru TVA stabilita de plata in urma inspectiei fiscale, sustinand ca acestea trebuiau calculate incepand cu data de 25.10.2008 pana la data de 30.01.2009, astfel ca recunoaste ca datoreaza majorari in suma de P lei x 97 zile x 0,1% = S-M lei.

Contestatoarea arata ca prima vanzare de bunuri scutite de TVA a avut loc in luna august 2008 si pana la aceasta data avea posibilitatea sa realizeze orice alta operatiune taxabila sau ar fi putut sa faca optiunea sa efectueze operatiunea de vanzare a terenurilor extravilane cu TVA, caz in care ar fi aplicabile prevederile art. 148 din Codul fiscal.

Referitor la acest articol, Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 precizeaza ca o persoana impozabila care a alocat un serviciu pentru operatiuni care dau drept de deducere si ulterior serviciul este utilizat pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, persoana in cauza isi ajusteaza taxa deductibila aferenta serviciilor neutilizate la data modificarii intervenite.

Astfel, SC ABC SRL sustine ca in cazul sau ajustarea a intervenit in decontul lunii septembrie 2008 (trimestrial), dupa la data de 25.10.2008 si invoca suplimentar cazul societatilor cu acelasi tip de activitate si care solicita rambursarea TVA inainte de vanzarea terenurilor extravilane detinute in proprietate.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca o persoana impozabila cu regim mixt poate beneficia de dreptul de deducere imediata si integrala a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii, in conditiile in care acestea au fost destinate exclusiv in folosul unor operatiuni scutite fara drept de deducere, iar persoana impozabila nu aduce dovezi obiective din care sa reiasa indubitabil ca la momentul achizitiei intentiona sa foloseasca bunurile si serviciile achizitionate exclusiv in folosul unor operatiuni taxabile ulterioare.

In fapt, in perioada 01.11.2007 - 30.09.2008, SC ABC SRL a efectuat numai operatiuni scutite de TVA fara drept de deducere, respectiv vanzari de terenuri de tip "agricol extravilan", pentru care nu a exercitat optiunea de taxare conform art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, prin emiterea facturilor de vanzare fara colectarea TVA. Totodata, pentru serviciile de marketing primite de la furnizorul extern, societatea a colectat TVA prin taxare inversa in suma de P lei.

In aceeasi perioada, societatea si-a dedus TVA in suma de T lei, din care: P lei pentru servicii de marketing prestate de firma DPI LTD din Israel, prin taxare inversa 4426=4427 si R lei cheltuieli notariale, contabilitate, administrare si management, din facturile emise de prestatori romani.

Deoarece SC ABC SRL a realizat exclusiv operatiuni scutite fara drept de deducere, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferenta serviciilor primite de la extern si serviciilor interne pentru nevoile firmei, ceea ce a condus la stabilirea de diferente suplimentare de TVA de plata in suma de P lei si la majorari de intarziere aferente in suma de S lei, calculate pentru perioada 25.04.2008-30.01.2009, tinand cont de faptul ca perioada fiscala a societatii este trimestrul calendaristic.

In esenta, SC ABC SRL este de acord cu constatările inspectiei fiscale in ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de plata, dar sustine ca beneficia de dreptul de deducere al TVA la momentul achizitiei serviciilor, iar ajustarea acestui drept trebuia efectuata la momentul realizarii operatiunii scutite fara drept de deducere (vanzarea terenurilor), ceea ce conduce la stabilirea obligatiei de plata si la calculul majorarilor de intarziere aferente din momentul vanzarii terenurilor in regim de scutire (25.10.2008-30.01.2009).

In drept, potrivit art. 126, art. 141, art. 147 si art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 126. - (9) Operatiunile impozabile pot fi:

c) **operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. In prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141".**

"Art. 141. - (2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construitibil.[...]

(3) Orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea operatiunilor prevazute la alin. (2) lit. e) si f), in conditiile stabilite prin norme".

"Art. 147. - (1) *Persoana impozabila care realizeaza sau urmeaza sa realizeze atat operatiuni care dau drept de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere este denumita in continuare persoana impozabila cu regim mixt.* Persoana care realizeaza atat operatiuni pentru care nu are calitatea de persoana impozabila, in conformitate cu prevederile art. 127, cat si operatiuni pentru care are calitatea de persoana impozabila este denumita persoana partial impozabila.

(2) **Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizitiilor efectuate de catre o persoana impozabila cu regim mixt se determina conform prezentului articol.** [...]

(3) Achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investitii destinate realizarii de astfel de operatiuni, se inscriu intr-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari, iar taxa deductibila aferenta acestora se deduce integral.

(4) **Achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care nu dau drept de deducere, precum si de investitii care sunt destinate realizarii de astfel de operatiuni se inscriu intr-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari pentru aceste operatiuni, iar taxa deductibila aferenta acestora nu se deduce**

(5) **Achizitiile pentru care nu se cunoaste destinatia,** respectiv daca vor fi utilizate pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere sau pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proportia in care sunt sau vor fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere si operatiuni care nu dau drept de deducere se evidentiaza intr-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari, iar taxa deductibila aferenta acestor achizitii se deduce pe baza de pro-rata".

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

Prin urmare, avand in vedere prevederile legale sus-citate, se retine faptul ca livrarea de terenuri, cu exceptia terenurilor construibile, este o operatiune impozabila, scutita de TVA fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa si pentru care legea nu permite exercitarea dreptului de deducere pentru taxa aferenta achizitiilor de bunuri si/sau servicii destinate unei astfel de operatiuni. Cu caracter derogatoriu, aceasta operatiune poate fi taxabila si se poate exercita dreptul de deducere pentru achizitiile din amonte, pe baza optiunii proprii a persoanei impozabile vanzatoare si sub conditia notificarii organelor fiscale in acest sens, notificare care se transmite si cumparatorului terenului respectiv.

In masura in care o persoana impozabila are regim mixt, aceasta este obligata sa tina evidente distincte si sa stabileasca destinatia achizitiilor din chiar momentul realizarii lor, in achizitii destinate exclusiv realizarii de operatiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere si achizitii destinate exclusiv operatiunilor scutite fara drept de deducere, iar pentru achizitiile pentru care nu se cunoaste initial destinatia sa tina o evidenta separata, iar taxa deductibila aferenta acestor achizitii sa si-o deduca pe baza de pro-rata.

In speta, SC ABC SRL este o persoana impozabila cu regim mixt ce a vandut in regim de scutire, fara colectarea taxei pe valoarea adaugata de la cumparatorul SC AS SRL,

terenuri agricole din extravilan, prin aplicarea regulilor generale in materie de scutiri de TVA si fara exercitarea optiunii de taxare a operatiunii de vanzare a acestor terenuri.

Ca atare, fiind vorba de o operatiune scutita direct prin efectul legii, in temeiul art. 147 alin. (4) din Codul fiscal SC ABC SRL nu-si poate exercita dreptul de deducere pentru TVA dedusa aferenta atat achizitiilor de bunuri si servicii din tara, facturate de furnizori/prestatori persoane impozabile romane, cat si achizitiilor de servicii din strainatate, pentru care a fost obligata la plata TVA prin mecanismul taxarii inverse, conform art. 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora "*persoana impozabila inregistrata conform art. 153 va evidenta in decontul prevazut la art. 156², atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, in limitele si in conditiile stabilite la art. 145-147¹, taxa aferenta achizitiilor intracomunitare, bunurilor si serviciilor achizitionate in beneficiul sau, pentru care respectiva persoana este obligata la plata taxei*".

In ceea ce priveste deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii in raport de intentia persoanelor de a desfasura operatiuni taxabile, avand in vedere posibilitatea acestora de a opta pentru taxarea unor operatiuni scutite, se retin urmatoarele:

1. In primul rand, potrivit art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare:

"In conditiile in care regulile privind livrarea catre sine sau prestarea catre sine nu se aplica, deducerea initiala se ajusteaza in urmatoarele cazuri:

a) deducerea *este mai mare sau mai mica* decat cea pe care persoana impozabila avea dreptul sa o opereze;

b) *daca exista modificari ale elementelor luate in considerare pentru determinarea sumei deductibile*, intervenite dupa depunerea decontului de taxa, inclusiv in cazurile prevazute la art. 138;

c) persoana impozabila *isi pierde dreptul de deducere a taxei pentru* bunurile mobile nelivrate si *serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere*".

Cu privire la aplicabilitatea acestui articol, pct. 53 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare prevede urmatoarele:

"(2) In baza prevederilor art. 148 lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă poate sa-si ajusteze taxa deductibila aferenta serviciilor neutilizate si a bunurilor de natura stocurilor constatate pe baza de inventariere:

a) in orice situatii precum modificari legislative, modificarea obiectului de activitate, anumite operatiuni fara drept de deducere desfasurate de persoana impozabila devin operatiuni care dau drept de deducere;

b) in cazul in care persoana impozabila care aplica regimul special de scutire, prevazut la art. 152 din Codul fiscal, se inregistreaza potrivit legii in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal;

c) **in situatia in care persoana impozabila a alocat direct un anumit bun/serviciu pentru operatiuni care nu dau drept de deducere si ulterior bunul/serviciul respectiv este utilizat pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere. Ajustarea in acest caz reprezinta exercitarea dreptului de deducere.**

(5) In baza art. 148 lit. c) din Codul fiscal, **in orice situatii in care persoana impozabila care desfasoara operatiuni care dau drept de deducere va desfasura operatiuni care nu dau drept de deducere**, precum si in situatia in care persoana impozabila **a alocat direct un anumit serviciu pentru operatiuni care dau drept de deducere si ulterior serviciul respectiv este utilizat pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere**, persoana impozabila poate sa-si ajusteze taxa deductibila aferenta **serviciilor neutilizate la data modificarii intervenite**. [...] Ajustarea reprezinta in aceasta situatie anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata deduse initial".

Rezulta ca, in toate cazurile, ajustarea dreptului de deducere a TVA, inclusiv pentru serviciile si bunurile mobile care nu sunt considerate bunuri de capital, are loc in orice situatii in care **elementele avute in vedere** de persoana impozabila **la momentul achizitiei bunurilor si/sau serviciilor sufera modificari** pe parcursul folosirii bunurilor sau pana in momentul utilizarii serviciilor, cum sunt cele precizate la pct. 53 din Normele metodologice. Ca atare, **deductibilitatea TVA si posibilitatea ajustarii ulterioare a acesteia se raporteaza la momentul initial al achizitiei bunurilor si/sau serviciilor.**

In speta, operatiunea de livrare de terenuri, cu exceptia terenurilor construibile, este o operatiune scutita de TVA direct, prin efectul legii si, in consecinta, in momentul achizitiei bunurilor si/sau serviciilor societatea contestatoare nu putea beneficia de deductibilitatea TVA.

Prevederile pct. 53 alin. (5) din Normele metodologice, invocate de societate in sustinerea cauzei, nu au nicio aplicabilitate **intrucat ele vizeaza ipoteza in care serviciile sunt alocate initial unor operatiuni care dau drept de deducere** si ulterior serviciile respective sunt utilizate pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, situatie in care intervine ajustarea la data modificarii pentru serviciile neutilizate. **Cum contestatoarea a desfasurat exclusiv operatiuni scutite fara drept de deducere, aceasta nu putea sa-si deduca taxa in momentul initial al achizitiilor respective.**

Dimpotriva, intr-o atare situatie, sunt aplicabile prevederile pct. 53 alin. (2) lit. c) din Normele metodologice, astfel ca dreptul de deducere neexercitat la momentul initial datorita alocarii achizitiilor pentru operatiuni care nu dau drept de deducere putea fi ajustat in sensul exercitarii acestui drept daca ulterior achizitiile nu mai sunt utilizate conform destinatiei initiale, prin alocarea lor pentru operatiuni care dau dreptul la deducerea TVA.

2. In al doilea rand, avand in vedere ca operatiunea de livrare de terenuri, scutita direct prin efectul legii, poate fi totusi taxabila pe baza optiunii persoanei impozabile exprimata printr-o notificare adresata in acest sens organelor fiscale, exercitarea dreptului de deducere la momentul achizitiei de bunuri si servicii este conditionata de dovedirea intentiei de a desfasura operatiuni taxabile la momentul respectiv.

Astfel, SC ABC SRL putea beneficia de dreptul de deducere a taxei la momentul achizitiei de bunuri si servicii *numai daca intentiona sa taxeze operatiunea de livrare de terenuri, altminteri scutita de TVA, intentie exprimata chiar in momentul achizitiilor respective.* Numai daca aceasta intentie era exprimata si dovedita cu dovezi obiective, contestatoarea putea beneficia de deductibilitatea taxei la momentul achizitiilor si, ulterior, in masura in care optiunea de taxare nu mai era exercitata prin depunerea notificarii, avea obligatia sa procedeze la ajustarea taxei deduse initial, la momentul schimbarii destinatiei initiale, din achizitii destinate operatiunilor cu drept de deducere in achizitii destinate operatiunilor fara drept de deducere, conform pct. 53 alin. (5) din Normele metodologice.

Potrivit pct. 45 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare: "In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal [exercitarea dreptului de deducere anterior inregistrarii in scopuri de TVA] 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".

Or, *mutatis mutandis*, persoanele impozabile pot beneficia de dreptul de deducere a TVA pentru achizitii de bunuri si/sau servicii efectuate anterior realizarii unor operatiuni impozabile, **dar numai in cazul in care se dovedeste intentia persoanei la momentul achizitiei de a utiliza bunurile/serviciile in folosul activitatii taxabile ulterioare.**

3. In al treilea rand, se retine ca, de la data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, legislatia romana in materie de TVA a fost armonizata cu Directiva a 6-a a CEE, iar

prin Tratatul de Aderare, tara noastra s-a obligat sa respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curtii Europene de Justitie.

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, in hotararea data in cazul C-85/95 JR, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca *este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii* si art. 4 din Directiva a 6-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile*.

De altfel, potrivit art. 156 alin. (1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare :

"(1) Persoanele impozabile, inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile : [...]

c) sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare in vederea stabilirii operatiunilor realizate atat la sediul principal, cat si la subunitati",

coroborate cu prevederile art. 56 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata unde se specifica :

"Prezentarea de inscrisuri

(1) In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitia organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte inscrisuri. Organul fiscal are dreptul de a solicita si altor persoane inscrisuri, daca starea de fapt fiscala nu a fost clarificata pe baza inscrisurilor puse la dispozitie de catre contribuabili".

Cu alte cuvinte, din legislatia fiscala interna si din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.

*Ca atare, justificarea exercitarii dreptului de deducere la momentul achizitiei de bunuri si servicii este **conditionata de prezentarea unor dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii**, in speta desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, cu atat mai mult cu cat operatiunile in cauza sunt scutite obligatoriu, prin efectul legii si fara nicio formalitate si devin taxabile numai prin exprimarea optiunii in acest sens a persoanei impozabile respective.*

Avand in vedere cele anterior prezentate, SC ABC SRL isi putea exercita dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata la momentul achizitiei de bunuri si servicii si avea dreptul sa o scada din valoarea taxei colectate in cadrul aceleiasi perioade fiscale, respectiv pe masura achizitiei, **numai in conditiile in care societatea ar fi adus dovezi obiective din care**

sa reiasa indubitabil ca la momentul achizitiei si-a manifestat intentia de a utiliza bunurile si serviciile in folosul exclusiv al unor operatiuni taxabile.

Sustinerea contestatoarei precum ca, pana la momentul vanzarii terenurilor, ar fi putut sa realizeze orice alta operatiune taxabila sau ar fi putut sa opteze pentru taxarea terenurilor nu poate fi considerata drept argument in solutionarea favorabila a cauzei intrucat, pe de o parte, *nerealizand faptic nicio alta operatiune taxabila, taxa aferenta achizitiilor nu putea fi utilizata in folosul unor operatiuni virtuale, fara legatura cu achizitiile efective*, iar pe de alta parte, *in calitate de persoana impozabila cu regim mixt, in momentul realizarii achizitiilor contestatoarea trebuia sa stabileasca si destinatia acestora*, respectiv sa stabileasca daca intr-adevar acele achizitii sunt folosite exclusiv in folosul unor operatiuni taxabile ori sunt folosite exclusiv in folosul unor operatiuni scutite fara drept de deducere si **in masura in care nu cunostea destinatia exacta a achizitiilor sa procedeze deducerea taxei pe baza de pro-rata**.

Nici sustinerea suplimentara a contestatoarei privind asa-zisa amanare de catre organele fiscale a unei decizii de rambursare pana la momentul cunoasterii regimului fiscal aplicabil unei operatiuni de livrare de terenuri nu este intemeiata, cata vreme legislatia fiscala si de procedura fiscala nu prevede posibilitatea amanarii rambursarii pentru un astfel de motiv, iar rambursarea taxei aferenta achizitiilor inainte de vanzarea unor terenuri se bazeaza tocmai pe intentia demonstrata a persoanelor in cauza privind taxarea unor astfel de operatiuni.

Or, **contestatoarea nu a adus nicio dovada obiectiva care sa-i sustina intentia, subiectiva, de altfel, de a aloca achizitiile exclusiv unor operatiuni taxabile din chiar momentul realizarii achizitiilor**, cum ar fi notificarea adresata organelor fiscale privind optiunea de taxare a operatiunilor din chiar momentul realizarii achizitiilor ori comunicarea adresata organelor fiscale, pana la data de 25 ianuarie 2008, privind pro-rata estimata pe baza operatiunilor prevazute a fi realizate in anul calendaristic curent, potrivit art. 147 alin. (9) din Codul fiscal. Dimpotriva, din constatările inspectiei fiscale a rezultat indubitabil faptul ca societatea contestatoare a realizat exclusiv operatiuni scutite fara drept de deducere.

Ca atare, constatand ca societatea nu a prezentat nicio dovada obiectiva din care sa rezulte ca la momentul achizitiilor intentiona sa realizeze operatiuni taxabile, iar din constatările inspectiei fiscale, recunoscute si de contestatoare, rezulta indubitabil ca, dimpotriva, societatea a realizat exclusiv operatiuni scutite fara drept de deducere, SC ABC SRL nu avea drept de deducere a TVA in momentul achizitiilor de bunuri si servicii destinate unor astfel de operatiuni.

In consecinta, SC ABC SRL nu avea dreptul sa scada din valoarea TVA colectata in trimestrul I 2008, taxa aferenta unor achizitii destinate exclusiv unor operatiuni scutite fara drept de deducere si in temeiul art. 147¹ din Codul fiscal aceasta are un debit reprezentand TVA de plata, **cu scadenta la 25.04.2008**.

Conform art. 111, art. 119, art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 111. - (1) **Creantele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevazute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementeaza**".

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

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

Rezulta ca SC ABC SRL datoreaza majorarile de intarziere aferente TVA de plata in suma de P lei, incepand cu data de 25.04.2008 si pana la data achitarii acestei obligatii, inclusiv. In consecinta, sustinerea societatii privind datorarea de majorari de intarziere incepand

cu data 25.10.2008, pe motiv ca operatiunile scutite fara drept de deducere au fost realizate in trimestrul III 2008 este vadit neintemeiata, iar contestatia urmeaza a fi respinsa ca atare.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 126 alin. (9) lit. c), art. 141 alin. (2) lit. f) si alin. (3), art. 147 alin. (1)-(5), art. 147¹, art. 148, art. 156 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 alin. (1) si pct. 53 alin. (2) si (5) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 56 alin. (1), art. 111 alin. (1), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC ABC SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.01.2009, emisa de Administratia Finantelor Publice sector 2 pentru majorari de intarziere aferente TVA in suma de M 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 Tribunalul Bucuresti.