

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A**  
**Biroul Soluționare Contestații**

**DECIZIA Nr. 196 din 18 martie 2011**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. "x" S.R.L.**  
**din municipiul x, județul Prahova**

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Prahova a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova, prin adresa nr. x din x februarie 2011 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. x/x februarie 2011, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "x" S.R.L.** din municipiul x, județul Prahova, formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x decembrie 2010*, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală* încheiat la data de x decembrie 2010 de consilier și inspector din cadrul A.I.F. Prahova, comunicate societății comerciale la data de x ianuarie 2011.

În conformitate cu prevederile art. 209 alin. (1) lit. a) din *Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală*, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. Prahova a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. Prahova – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din *TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. x/x februarie 2011, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială "x" S.R.L. are domiciliul fiscal în municipiul x, Str. x, Nr. x, județul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Prahova sub nr. **J29/x/x** și are codul unic de înregistrare fiscală x cu atribut fiscal RO.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de x lei reprezentând **taxă pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar de plată și respinsă la rambursare.

***Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:***

**I. – *Sușinerile contestatoarei sunt următoarele (citat):***

*"[...] Subscrisa, S.C. x S.R.L.[...], reprezentată prin Administrator x, în temeiul art.205 din O.G. 92/2003 [...], formulează în termen legal prezenta*

**C O N T E S T A Ț I E**

*împotriva Deciziei de impunere nr.x/x.12.2010 înregistrată la sediul societății sub numărul x/x.01.2011 [...].*

**I. OBIECTUL CONTESTAȚIEI**

*Decizia de impunere nr.x/x.12.2010 înregistrată la sediul societății sub numărul x/x.01.2011 prin care organul fiscal constată o bază suplimentară impozabilă din punct de vedere al T.V.A., în valoare de RON x și T.V.A. aferentă în sumă de RON x, sume rezultate din ajustarea dreptului de deducere a T.V.A. pentru achizițiile și modernizările de bunuri de capital efectuate după data de 01.01.2007, conform art. 149 din Legea nr.571/2003 [...].*

**II. MOTIVELE DE FAPT ȘI DE DREPT**

**A. În fapt:**

*1. Prin decontul de T.V.A. aferent lunii octombrie 2008 înregistrat la A.F.P.x sub nr. x/x.11.2008 și la A.I.F. Prahova sub nr.x/x.11.2008, societatea a solicitat rambursarea soldului negativ al T.V.A. în sumă de RON x.*

*[...] Organul de control fiscal și-a întemeiat ajustarea dreptului de deducere a T.V.A. pe prevederile art. 149, alin.2, lit.a) și art. 149, alin.4, lit.a.1) din Codul Fiscal coroborate cu prevederile pct.54(4) din H.G. nr.44/2004 [...]*

**B. În drept:**

*S.C. x S.R.L. desfășoară activitate de consultanță pentru afaceri și management în baza actului constitutiv al societății.*

În anul 2008 a fost finalizat contractul de consultanță aflat în derulare și s-a încercat continuarea activității societății prin participarea la licitații pentru proiecte pe profilul de activitate al societății, fapt care nu s-a concretizat prin încheierea de noi contracte.

Din aceste considerente, conducerea societății a decis suspendarea temporară a activității începând cu data de 01.04.2009.

#### **1. Cronologia desfășurării evenimentelor**

a) Prin decontul de T.V.A. aferent lunii octombrie 2008, depus la data de x.11.2008, se solicită rambursarea sumei negative din decont de RON x;

b) La data de x.01.2009, controlul pentru rambursarea T.V.A. a fost suspendat pentru efectuarea de controale încrucișate cu x (x) dintre furnizorii S.C. x S.R.L., [...].

[...] d) La data de x.03.2009, în baza titlului executoriu nr.x, A.N.A.F. a procedat, contrar prevederilor legale, la executarea silită a societății pentru impozitul pe dividende declarat, deși existau creanțe și datorii reciproce și un control de rambursare în curs de soluționare, obligând societatea la plata sumei de RON x;

e) [...] în lipsa fluxului de trezorerie necesar continuării activității de prospectare a pieței pentru încheierea de noi contracte, s-a aflat în situația de a solicita înscrierea mențiunii nr.x/x.04.2009 referitoare la suspendarea temporară a activității la O.R.C. Prahova.

f) Urmare suspendării oficiale a activității, S.C. x S.R.L. a depus la Administrația Financiară x cererea nr.x/x.05.2009 pentru aplicarea regimului derogatoriu, cerere aprobată în luna martie 2009;

g) În perioada x.11.2010 – x.12.2010, respectiv x.12.2010 a fost reluat controlul pentru rambursarea soldului negativ al T.V.A. aferent decontului lunii octombrie 2008;

h) La data de x.11.2010, prin adresa nr.x emisă de Administrația Finanțelor Publice x, ni s-a comunicat că regimul derogatoriu, aprobat în luna iunie 2009, "își încetează aplicabilitatea începând cu data de 12.05.2009", adică, retroactiv, cu data solicitării noastre, deși, în perioada iunie 2009 – noiembrie 2010, conform aprobării primite, societatea a aplicat regimul de derogare;

i) La data comunicării Raportului de inspecție fiscală, x.01.2011, din conținutul acestuia am aflat că, prin anunțul colectiv publicat prin afișare pe pagina de internet a A.N.A.F. sub nr.x/x.11.2010 (adică, după reluarea controlului de soluționare a decontului de T.V.A. cu sumă negativă aferent lunii octombrie 2008), codul de plătitor de T.V.A. al societății a fost anulat.

La solicitarea noastră, ni s-a pus la dispoziție Decizia nr.x/x.09.2010 privind anularea, din oficiu, a înregistrării în scopuri de T.V.A., potrivit prevederilor art.153 alin.9, art.153(1) alin.9 din Legea nr.571/2003 [...].

#### **[...] 3. Concluzii privind fundamentarea legală a raportului de inspecție fiscală**

a) Toate modificările art.149 și 153 din Legea nr.571/2003 și ale pct.54 din H.G. 44/2004 referitoare la obligativitatea societăților aflate în suspendare temporară de activitate de a ajusta T.V.A. deductibilă aferentă achizițiilor și modernizărilor bunurilor de capital o dată cu anularea, din oficiu, a înregistrării în scopuri de T.V.A., sunt ulterioare momentului 01.04.2009, data declarării stării de inactivitate temporară a societății;

b) Toate actele administrative de anulare a înregistrării în scopuri de T.V.A. s-au efectuat în anul 2010, respectiv x.11.2010, dată la care se reluase controlul de T.V.A. pentru soluționarea decontului cu sumă negativă aferent lunii octombrie 2008, adică după doi ani de la data solicitării rambursării și la un an și jumătate de la data declarării suspendării temporare a activității;

c) În mod evident, S.C. x S.R.L. era în imposibilitate de a aplica în aprilie 2009, prevederile intrate în vigoare în decembrie 2009, aprilie și noiembrie 2010, respectiv efectuarea retroactivă de ajustări și încă la decontul de T.V.A. dinainte de suspendarea activității, adică martie 2009.

În fapt, organul de control fiscal și-a întemeiat ajustarea T.V.A. pe temeiuri legale intrate în vigoare ulterior, adică, s-a aplicat acționarea retroactivă a legii, contrar prevederilor art.78 din Constituția României [...].

d) Mai mult decât atât, nu numai că legea a fost aplicată retroactiv, însă s-a încălcat și temeiul legal, actualmente în vigoare, în sensul că ajustarea a fost efectuată cu luna februarie 2008, adică cu un an și două luni anterior înscrierii mențiunii privind suspendarea temporară a activității.

#### **4. În concluzie:**

##### **În principal**

a) Contestăm neacordarea dreptului de deducere a sumei de RON x, sumă provenită din ajustarea T.V.A. deductibilă pentru achizițiile de bunuri de capital de după data de 01.01.2007 și modernizarea acestora și solicităm anularea în tot a Deciziei de impunere nr.x/x.12.2010.

Din punct de vedere legal ne întemeiem contestația pe temeiurile invocate la pct.2 și 3 din prezenta Contestație, adică aplicarea retroactivă a modificărilor legislative și punerea societății în imposibilitatea de a se conforma unei astfel de aplicări alegii.

##### **În subsidiar**

b) Contestăm modul de ajustare al T.V.A. efectuat prin R.I.F. încheiat la data de x.12.2010, adică din luna februarie 2008, adică anterior înscrierii mențiunii de suspendare a activității din 01.04.2009, contrar aceluiași prevederi legale invocate. [...]."

## **II. – Din Decizia de impunere nr. x din x decembrie 2010, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală din x decembrie 2010, rezultă următoarele:**

\* Inspecția fiscală parțială, finalizată la data de x decembrie 2010, a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul și evidențiere a TVA datorată bugetului de stat în perioada 01 aprilie 2007 – 31 octombrie 2008 de către S.C. "x" S.R.L. x în vederea soluționării decontului

de TVA cu sumă negativă de x lei și opțiune de rambursare aferent lunii octombrie 2008, înregistrat la A.F.P.M. x sub nr. x/x noiembrie 2008, iar la A.I.F. sub nr. x/x noiembrie 2008.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală din data de x decembrie 2010 care a stat la baza emiterii de către A.I.F. Prahova a Deciziei de impunere nr. x din x decembrie 2010.

În acest Raport, la **CAPITOLUL III – Constatări fiscale**, s-a consemnat (citat):

**"[...] 1. Taxa pe valoarea adăugată**

Acte normative avute în vedere :

–Legea nr.571/2003 [...] – Titlul VI, [...];

–H.G. nr.44/2004 [...].

Perioada supusă verificării : 01.04.2007 – 31.10.2008.

[...] În perioada verificată, respectiv aprilie 2007 – octombrie 2008, societatea a determinat și declarat lunar taxa pe valoarea adăugată, prin depunerea decontului de T.V.A. la organul fiscal teritorial, în conformitate cu prevederile art.156<sup>1</sup>, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 [...].

**[...] 1.2. Taxa pe valoarea adăugată deductibilă**

**În perioada aprilie 2007 – octombrie 2008, S.C. x S.R.L. x a înregistrat în balanțele de verificare lunare T.V.A. deductibilă în sumă totală de x lei (anexa nr.x).**

[...] Structura T.V.A. deductibilă aferentă perioadei verificate este prezentată analitic în **anexa nr.x** la raportul de inspecție fiscală.

[...], **în vederea stabilirii stării de fapt fiscale** au fost solicitate organelor cu atribuții de control din cadrul administrațiilor financiare în raza cărora au sediul declarat prestatorii de servicii ai S.C. x S.R.L. x, **efectuarea de controale încrucișate** pentru a se stabili realitatea și legalitatea operațiunilor consemnate în documentele prezentate la control.

[...] Referitor la prezenta verificare fiscală, pe baza documentelor puse la dispoziție de reprezentantul S.C. x S.R.L. x, **au rezultat următoarele constatări :**

**–începând cu luna februarie 2008 societatea nu a mai desfășurat activitate** de consultanță pentru afaceri și management determinată de lipsa contractelor, fapt ce a condus la imposibilitatea exercitării obiectului de activitate al societății, [...].

[...] Urmare celor prezentate rezultă că **începând cu luna februarie 2008 și până la 30.06.2010 societatea nu a mai realizat venituri din activitatea economică declarată** (consultanță pentru afaceri și management).

În această situație, respectiv când **societatea a exercitat inițial, dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată** pentru materiale de construcții achiziționate în vederea transformării, respectiv modernizării unui bun mobil, pentru bunurile de capital și activele corporale fixe achiziționate, iar ulterior acestea au fost folosite de persoana impozabilă integral sau parțial pentru alte scopuri decât activitățile economice declarate, în speță consultanță pentru afaceri și management, se consideră că acestea au fost alocate unei activități fără drept de deducere a T.V.A. **fiind obligatorie ajustarea taxei conform prevederilor art.148 și art.149 din Codul Fiscal.**

**a) – Urmare celor prezentate anterior, la control s-a procedat în baza prevederilor art.148, lit.c) din Codul Fiscal coroborate cu prevederile pct.53 (5) din HG nr.44/2004 [...] la ajustarea T.V.A. dedusă inițial de societate la achiziționarea unor active corporale fixe.**

Astfel, potrivit documentelor prezentate de societate la control, respectiv **situația mijloacelor fixe la 31.12.2009, anexată la prezentul, societatea deține în patrimoniu active corporale fixe achiziționate după data aderării, pentru care la momentul inițial și-a exercitat dreptul de deducere a T.V.A. în sumă totală de x lei, după cum urmează :**

1. – sistem PC x, în valoare de x lei și TVA în sumă de x lei, achiziționat [...] x.01.2007 [...];

2. – multifuncțională HP x, în valoare de x lei și TVA în sumă de x lei, achiziționat [...] x.01.2007 [...];

3. – sistem PC x, în valoare de x lei și TVA în sumă de x lei, achiziționat [...] x.01.2007 [...];

4. – canapea, în valoare de x lei și TVA în sumă de x lei, achiziționată [...] x.11.2007 [...];

5. – sistem alarmă, în valoare de x lei și TVA în sumă de x lei, achiziționat [...] x.04.2008 [...].

Rezultă că pentru activele corporale fixe (pozițiile 1-3) societatea a dedus inițial, la momentul achiziționării, T.V.A. în valoare totală de x lei (x lei + x lei + x lei).

Având în vedere că societatea nu a mai utilizat activele respective în scopuri economice începând cu luna februarie 2008, așa cum am prezentat anterior, rezultă că practic echipamentele achiziționate au funcționat în scopul realizării obiectului de activitate declarat o perioadă de 12 luni (ianuarie 2007 – ianuarie 2008).

La control T.V.A. ajustată s-a calculat la nivelul perioadei rămase de nefuncționalitate, respectiv 48 de luni (60 luni – 12 luni consumate).

În concluzie, T.V.A. ajustată este în sumă de x lei (x lei T.V.A. dedus inițial/60 luni x 48 luni).

În cazul bunului achiziționat [...] x.11.2007, în valoare de x lei cu T.V.A. aferent în sumă de x lei, folosindu-se aceeași metodă de calcul rezultă că taxa ajustată este în sumă de x lei (x lei T.V.A. dedus inițial/ 60 luni x 57 luni).

Referitor la sistemul de alarmă, în valoare de x lei și T.V.A. în sumă de x lei, [...] x.04.2008, precizăm că la prezenta verificare taxa dedusă inițial a fost ajustată integral, respectiv cu suma de x lei, întrucât așa cum am prezentat anterior în cuprinsul raportului societatea nu a mai desfășurat activitate economică începând cu luna februarie 2008, acesta fiind alocat pe perioada de inactivitate a societății.

**În concluzie, taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei dedusă inițial** de societate pentru echipamentele tehnologice achiziționate după data aderării (înregistrate de societate în contul contabil 214 "Mobilier, aparatură, birotică, echipamente") **a fost ajustată la control cu suma totală de x lei** (x lei + x lei + x lei).

**b)** – Potrivit situației mijloacelor fixe prezentată de societate la 31.12.2009, anexată la prezentul, societatea deține în patrimoniu bunuri de capital, respectiv **un autoturism x achiziționat după data aderării** [...] x.01.2007, la valoarea de inventar de x lei, cu **T.V.A. aferent în sumă de x lei**, [...].

La control s-a procedat în baza prevederilor **art.149, alin.2, lit.a) și art.149, alin.4, lit.a.1) din Codul Fiscal coroborate** cu prevederile **pct.54 (4) din HG nr.44/2004** [...] la ajustarea T.V.A. dedusă inițial de societate la achiziționarea bunului de capital.

Având în vedere că societatea nu a mai desfășurat activitate economică începând cu luna februarie 2008, rezultă că practic bunul de capital achiziționat a fost utilizat în scopul realizării obiectului de activitate declarat o perioadă de 12 luni (ianuarie 2007 – ianuarie 2008), [...].

La control T.V.A. ajustată s-a calculat la nivelul perioadei rămase de nefuncționalitate, respectiv 48 de luni (60 luni – 12 luni consumate).

**În concluzie, taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei dedusă inițial** de societate pentru bunurile de capital achiziționate după data aderării (înregistrate de societate în contul contabil 2133 "Mijloace de transport") **a fost ajustată la control cu suma totală de x lei** (x lei TVA dedus inițial / 60 luni x 48 luni).

**c)** – Deasemenea, conform documentelor contabile prezentate la control întocmite pentru perioada verificată, s-a constatat că societatea **a achiziționat materiale de construcții** pentru care **a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată**, în vederea transformării, respectiv modernizării bunului imobil achiziționat în baza Contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr.x/x.12.2007.

Așa cum s-a prezentat anterior în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, **bunul imobil achiziționat în luna decembrie 2007**, asupra căruia au fost efectuate modernizări, respectiv transformări, după această dată, nu a mai fost folosit de persoana impozabilă în scopuri economice.

La control s-a procedat în baza prevederilor **art.149, alin.2, lit.b) și art.149, alin.4, lit.a.1) din Codul Fiscal coroborate** cu prevederile **pct.54 (2) din HG nr.44/2004** [...] la ajustarea T.V.A. dedusă inițial de societate la achiziționarea materialelor de construcții utilizate pentru transformarea, modernizarea bunului imobil achiziționat.

Potrivit prevederilor legale invocate anterior perioada de ajustare a taxei aferentă transformării, respectiv modernizării unui bun imobil este de 20 de ani, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil în cauză.

Din documentele prezentate de societate rezultă următoarele:

- valoarea imobilului achiziționat [...] este de x lei, exclusiv terenul;
- valoarea investițiilor (modernizare, transformare) efectuate asupra imobilului în perioada februarie – august 2008 este în sumă de x lei, conform sold cont contabil 231 "Imobilizări corporale în curs";
- ponderea valorii transformărilor sau modernizărilor din valoarea bunului imobil este de x% (x lei / x lei);
- taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale de construcții pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere este de x lei;
- perioada de ajustare este de 20 de ani (x lei / 20 ani = x lei/an);
- urmare ajustării, persoana impozabilă trebuie să restituie 19 douăzecimi din T.V.A. dedusă inițial (x lei/an x 19 ani = x lei).**

**În concluzie, taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei dedusă inițial** de societate pentru achiziționarea de materiale de construcții utilizate în vederea transformării, respectiv modernizării bunului imobil achiziționat (înregistrate inițial în contul contabil 231 [...]) **a fost ajustată la control cu suma totală de x lei** (x lei TVA dedus inițial / 20 ani x 19 ani).

Așa cum am prezentat anterior în cuprinsul raportului, societatea nu a mai realizat activitate economică începând cu luna februarie 2008 și până la data prezentei verificări fiscale.

Mai mult, societatea a înregistrat în registrul comerțului **mențiunea nr.x/x.04.2009 privind suspendarea activității pentru o durată de 3 ani** începând cu data de **01.04.2009 până la data de 31.03.2012**.

Având în vedere declararea de către societate a stării de inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, organul fiscal competent a propus, conform prevederilor legale, **anularea din oficiu începând cu data de 01.05.2009 a înregistrării societății în scopuri de T.V.A.**, respectiv anularea certificatului de înregistrare în scopuri de T.V.A. (anunțul colectiv publicat prin afișarea pe pagina de internet a A.N.A.F. sub nr.x/x.11.2010).

În aceste condiții, cu atât mai mult societatea avea obligația ajustării taxei deductibile și reflectării acesteia în ultimul decont de T.V.A. deus înainte de anularea înregistrării în scopuri de T.V.A., respectiv în decontul de T.V.A. aferent perioadei ianuarie – martie 2009 (trim.I) deus la organul fiscal teritorial sub nr.x/x.04.2009.

Concluzionând, pe total perioadă verificată aprilie 2007 – octombrie 2008, la control a fost stabilită T.V.A. deductibilă în sumă totală de x lei, cu x lei (x lei + x lei + x lei) mai puțin decât TVA dedusă de societate în cuantum de x lei.

### **1.3. Taxa pe valoarea adăugată de recuperat**

[...] Influențele asupra T.V.A. deductibilă stabilite la control, respectiv diminuarea taxei deductibile cu suma de x lei, au determinat diminuarea taxei de rambursat în sumă de x lei, solicitată la rambursare [...], cu aceeași sumă. [...]."

**III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:**

\* În **Raportul de inspecție fiscală parțială din x decembrie 2010**, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Prahova, printre altele, a fost consemnată verificarea modului de calcul, evidențiere a TVA datorată bugetului de stat în perioada 01 aprilie 2007 – 31 octombrie 2008 de către S.C. “x” S.R.L. x în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă de x lei și opțiune de rambursare aferent lunii octombrie 2008, înregistrat la A.F.P.M. x sub nr. x/x noiembrie 2008, iar la A.I.F. sub nr. x/x noiembrie 2008, deficiențele constatate la această obligație fiscală fiind contestate de societatea comercială.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este “x” – cod CAEN x.

**Motivele de fapt și de drept** care au condus la stabilirea **TVA suplimentară de plată** în sumă de **x lei** și respingerea la rambursare a acestei sume, **sunt următoarele:**

În perioada aprilie 2007 – ianuarie 2008, societatea comercială contestatoare a înregistrat în evidența contabilă, în principal, venituri din servicii neimpozabile cu TVA în România, pentru care locul prestării este în x, conform facturilor emise către beneficiari din Comunitate, în baza contractelor încheiate având ca obiect servicii de consultanță pentru afaceri și comerț.

Începând cu luna februarie 2008, societatea comercială contestatoare nu a mai desfășurat niciun fel de activitate, din cauza lipsei contractelor de consultanță pentru afaceri și comerț, astfel încât, în perioada februarie 2008 – iunie 2010, nu s-au mai realizat venituri din activitatea economică declarată.

Față de această situație, organele de inspecție fiscală au constatat că după data aderării României la Uniunea Europeană (1 ianuarie 2007), societatea comercială contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a TVA deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri de capital, mijloace fixe și materiale de construcții folosite pentru lucrări de transformare și modernizare a unui imobil, dar care, din luna februarie 2008, nu au mai fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, fapt ce impune obligativitatea ajustării TVA deduse inițial, în conformitate cu prevederile art. 148 și art.149 din Codul fiscal.

În baza situației mijloacelor fixe la data de 31 decembrie 2009 aflate în patrimoniul societății comerciale contestatoare, anexată la Raportul de inspecție fiscală, **organele de control au stabilit că TVA deductibilă dedusă după data de 1 ianuarie 2007** – aferentă achizițiilor de bunuri de capital, mijloace fixe și materiale de construcții, a fost în sumă totală de **x lei** (x lei + x lei + x lei), iar **TVA care trebuie ajustată** – conform prevederilor legale susmenționate, este în sumă totală de **x lei** (x lei + x lei + x lei), din care:

– x lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor de echipamentelor tehnologice evidențiate în contul contabil 214 “Mobilier, aparatură, birotică, echipamente”, cu TVA ajustată în sumă de x lei;

– x lei TVA deductibilă aferentă achiziției autoturismului x evidențiat în contul contabil 2133 “Mijloace de transport”, cu TVA ajustată în sumă de x lei;

– x lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor de materiale de construcții evidențiate în contul contabil 231 “Imobilizări corporale în curs”, cu TVA ajustată în sumă de x lei.

Drept urmare, **TVA deductibilă ajustată** în sumă totală de **x lei**, în conformitate cu prevederile art. 148 și art.149 din Codul fiscal, **a fost stabilită ca TVA de plată suplimentară**, fapt ce a determinat repingerea la rambursare a taxei de egală valoare.

\* **Prin contestația formulată**, societatea comercială solicită anularea Deciziei de impunere nr.x din x decembrie 2010 emisă de A.I.F. Prahova în baza Raportului de inspecție fiscală parțială încheiat la data de x decembrie 2010 privind anularea dreptului de deducere a TVA deductibilă în sumă totală de x lei, sumă provenită din ajustarea TVA dedusă pentru achizițiile de bunuri de capital efectuate după data de 1 ianuarie 2007.

În motivarea contestației, societatea comercială susține că organele de inspecție fiscală au aplicat retroactiv prevederi modificate din Codul fiscal privind ajustarea TVA.

\* **Motivele de drept, sunt:**

**Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, (cu actualizările valabile până în luna octombrie 2008):**

**“[...] Codul fiscal**

**Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital**

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

**[...] c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere.**

#### **Norme metodologice**

**53. [...] (5) În baza art.148 lit.c) din Codul fiscal, în orice situații în care persoana impozabilă care desfășoară operațiuni care dau drept de deducere va desfășura operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și în situația în care persoana impozabilă a alocat direct un anumit serviciu pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior serviciul respectiv este utilizat pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, persoana impozabilă poate să-și ajusteze taxa deductibilă aferentă serviciilor neutilizate la data modificării intervenite. Ajustarea dreptului de deducere se efectuează și pentru bunurile mobile aflate în stoc, în situația în care persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere și nu se aplică prevederile referitoare la livrările către sine.**

**Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial.**

#### **Codul fiscal**

**[...] Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital**

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

**a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;**

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

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

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

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

**(3) Perioada de ajustare începe:**

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

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

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

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

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

**[...] (5) 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 o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru**

situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin.(4) lit.a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial;

#### Norme metodologice

**54. [...] (2) Taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă transformării sau modernizării unui bun imobil sau a unei părți a acestuia se ajustează de către persoana la dispoziția căreia este pus bunul imobil sau o parte a acestuia în situația în care lucrările de transformare ori modernizare sunt efectuate de către această persoană, iar valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală după transformare ori modernizare a bunului imobil sau a părții de bun imobil. În sensul prezentelor norme sunt luate în considerare operațiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil. În scopul calculării acestei depășiri se vor avea în vedere valorile reevaluate ale bunurilor respective, așa cum sunt înregistrate în contabilitate.**

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

**\* Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată următoarele:**

Conform celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală parțială din x decembrie 2010, organele de control au aplicat prevederile art.148 și art.149 din Codul fiscal privind ajustarea TVA deductibilă în forma în care acestea erau în vigoare la data depunerii de către S.C. “x” S.R.L. a decontului de TVA cu sumă negativă de x lei și opțiune de rambursare aferent lunii octombrie 2008, înregistrat la A.F.P.M. x sub nr. x/x noiembrie 2008, iar la A.I.F. sub nr. x/x noiembrie 2008.

Astfel, la control, s-au constatat **achiziții de mijloace fixe** în valoare totală de **x lei** (x lei/echipamente tehnologice și mobilier + x lei/mijloc de transport auto) **efectuate de societatea comercială după data aderării României la Uniunea Europeană** (1 ianuarie 2007), pentru care aceasta **și-a exercitat dreptul de deducere a TVA deductibilă** aferentă în sumă totală de **x lei** (x lei x 19%).

De asemenea, s-au constatat și **achiziții de materiale de construcții** în sumă totală de **x lei** pentru care societatea comercială **și-a exercitat dreptul de deducere a TVA deductibilă** aferentă în sumă totală de **x lei**, materiale care au fost utilizate la **lucrările de investiții privind transformarea și modernizarea unui imobil** achiziționat în luna decembrie 2007, la valoarea de **x lei**, exclusiv terenul.

Întrucât, începând cu luna februarie 2008, societatea comercială contestatoare nu a mai desfășurat niciun fel de activitate, din cauza lipsei contractelor de consultanță pentru afaceri și comerț, iar începând cu data de 1 aprilie 2009 a fost înregistrată la Registrul Comerțului mențiunea privind suspendarea temporară a activității pentru o perioadă de 3 ani, rezultă că mijloacele fixe și bunurile de capital achiziționate, pentru care inițial și-a exercitat dreptul de deducere a TVA deductibilă în sumă totală de x lei, nu au mai fost folosite de persoana impozabilă în scopuri economice.

În aceste condiții, rezultă că **societatea comercială avea obligația ajustării taxei deduse inițial**, prin aplicarea prevederilor art.148 lit.c) din Codul fiscal, coroborate cu cele ale pct.53 alin.(5) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, respectiv ale art.149 alin.(2) lit.a) și b) și alin.(4) lit.a)1. din Codul fiscal, coroborate cu cele ale pct.54 alin.(2) și alin.(4) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 (mai sus citate).

Sustinerile din contestație nu pot fi avute în vedere în soluționarea favorabilă a acesteia, întrucât:

– Art.149 alin.(2) din Codul fiscal, referitor la ajustarea TVA deductibilă în cazul bunurilor de capital, nu s-a modificat în perioada anilor 2008 – 2010;

– Art.153 din Codul fiscal, referitor la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, nu a fost invocat de organele de inspecție fiscală ca bază legală pentru ajustarea TVA deductibilă în sumă de x lei;

– Faptul că societatea comercială contestatoare și-a suspendat temporar activitatea la Oficiul Registrului Comerțului Prahova, începând cu data de 01 aprilie 2009, a fost doar un argument în plus în susținerea de către organele de inspecție fiscală a ajustării TVA

deductibile, baza legală pentru ajustarea taxei fiind dată de prevederile legale mai sus menționate, respectiv art.148 și art.149 din Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare a acestuia, valabile la momentul depunerii de către societatea comercială a decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare pentru luna octombrie 2008.

Chiar dacă societatea comercială contestatoare nu și-ar fi suspendat temporar activitatea, tot avea obligația ajustării TVA deductibile în sumă de x lei, conform prevederilor legale invocate de organele de inspecție fiscală.

– Ajustarea TVA nu s-a făcut în baza unor prevederi legale intrate în vigoare ulterior perioadei verificate, ci ajustarea s-a făcut pe baza textelor de lege aplicabile perioadei verificate, așa cum am arătat mai sus.

Rezultă că, în mod corect și legal, la inspecția fiscală parțială din x decembrie 2010 s-a procedat la ajustarea TVA deductibilă cu suma de x lei – conform prevederilor legale mai sus menționate, sumă care a fost stabilită suplimentar de plată și respinsă la rambursare.

**IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației formulate de Societatea Comercială “x” S.R.L., cu sediul în municipiul x, județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x decembrie 2010, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, în conformitate cu prevederile alin. (1) al art. 216 din Ordonanța Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se:**

#### **D E C I D E :**

**1. – Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de x lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și respinsă la rambursare.**

**2. – În conformitate cu prevederile alin. (2) al art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin. (1) al art. 11 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, prezenta decizie poate fi atacată – în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia – la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.**

**DIRECTOR EXECUTIV,**