

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad cu adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ....asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ....și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ....și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

Prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr....., S.C. X S.R.L. a solicitat anularea parțială a Deciziei de impunere nr. ....în privința sumei de .....lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată considerată fără drept de deducere și a sumei de .....lei reprezentând majorări de întârziere aferente, precum și anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr. ....în ceea ce privește constatările și concluziile privitoare la taxa pe valoarea adăugată considerată fără drept de deducere precum și obligațiile accesorii ale acesteia.

**Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ....încheiat de către organe de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, s-au reținut următoarele:**

In drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

*“ ART. 85*

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(1) Impozitele, taxele, contribuțiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) si art. 84 alin. (4);*

*b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

*ART. 86*

*Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere.*

*(2) Pentru creantele administrate de Ministerul Finantelor Publice prin Agentia Nationala de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finantelor publice se pot stabili si alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspectiei fiscale.*

(3) *Decizia de impunere se emite, dacã este necesar, si în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]*

#### *ART. 87*

##### *Forma si continutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie sa îndeplineascã conditiile prevãzute la art. 43.[...]"*

coroborat cu art. 106 din Hotararea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedurã fiscalã :

#### *"ART. 106*

*Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale privind rezultatul inspectiei fiscale*

*(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei, din punct de vedere faptic si legal.*

*(2) Daca, ca urmare a inspectiei, se modifica baza de impunere, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi comunicat in scris contribuabilului.[...]*

##### *Norme metodologice:*

*106.1. Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.*

*106.2. La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusive cu ocazia controalelor inopinate si/sau incrucisate si orice alte acte.*

*106.3. Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. După aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.*

*106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala."*

Competența de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedurã fiscalã, republicatã, este limitatã astfel:

#### *"ART. 205*

##### *Posibilitatea de contestare*

*(1) Impotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. (...)*

*(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin*

*decizie de impunere se contesta numai împreună.*

*(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

*(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

*(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”.*

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere factual și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

*« La prezenta Decizie de impunere se anexează Raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține .... pagini. În conformitate cu art. 205 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, împotriva sumelor de plată și sau aprobate la rambursare prin prezenta se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii. Prezenta reprezintă titlu de creanță.”*

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de S.C. XS.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr....., contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

**Referitor la contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. ....privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, s-au reținut următoarele:**

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ....întocmită de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală și solicită anularea parțială a acesteia pentru suma totală de .....lei reprezentând .....lei taxă pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere și .....lei majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății, avocat....., la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială în original, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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

I. Societatea petentă formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. ....întocmită de organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală – Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad și solicită anularea parțială a acesteia, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

- în mod greșit DGFP – AIF Arad au stabilit și calculat prin Decizia de impunere contestată obligații fiscale cu titlu de taxă pe valoarea adăugată și majorări în sumă totală de .....lei concluzionând că facturile cu taxă pe valoarea adăugată emise de S.C. S Timișoara prin care societatea achiziționează două imobile în scopul închirierii lor ulterioare sunt fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât închirierea este operațiune scutită de taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere conform art. 126 alin. 9 lit. c) coroborat cu art. 141 alin. 2 lit. e din Legea 571/2003;

- situația reală este cu totul alta respectiv la data controlului imobilele nu erau încă terminate și nu aveau o întrebuințare concretă astfel că stabilirea nedeductibilității taxei pe valoarea adăugată s-a făcut exclusiv pe baza declarației administratorului societății care a arătat faptul că, atunci când imobilele vor fi terminate se dorește închirierea lor, acest lucru constituind însă o manifestare de intenție și nu un fapt material obiectiv pe baza căruia să se stabilească obligații fiscale;

- petenta afirmă că, potrivit art. 141 alin. (3) din Codul Fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f) în condițiile stabilite prin norme iar normele metodologice de aplicare prevăd că opțiunea pentru taxarea

operațiunilor se realizează prin înregistrarea unei simple notificări la autoritatea fiscală competentă;

- societatea petentă a înregistrat deja ( anterior începerii activității de închiriere) Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. 2 lit. e) din Codul Fiscal cu începere de la data de 01.10.2009 astfel încât taxa pe valoarea adăugată contestată trebuie considerată cu drept de deducere.

Pe cale de consecință, societatea petentă consideră că nu datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și nici obligațiile accesorii aferente și solicită admiterea contestației și anularea parțială a actului atacat.

**II. Verificarea societății comerciale s-a făcut urmare depunerii decontului privind taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare înregistrat la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad.**

Urmare verificării efectuate, organele de control au constatat următoarele:

- societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ..... lei în luna iulie 2007 ( poziția 1 din jurnalul de cumpărări) în baza facturii nr. ....emisă de SC E SA în valoare totală de .....lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .....lei, această factură fiind înregistrată și în luna iunie 2007 ( poziția 2 din jurnalul de cumpărări), societatea încălcând prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 46 (1) din HG nr. 44/2004 cu completările și modificările ulterioare;

- societatea a încheiat antecontractul de vânzare – cumpărare din data de .....cu S.C. S S.R.L. Timișoara prin care acesta din urmă în calitate de promitent vânzător se obligă să vândă către S.C. X S.R.L. în calitate de promitent cumpărător două bunuri imobile care la data încheierii antecontractului se aflau în faza de proiect în Ansamblul Rezidențial .....S.R.L. din Timișoara, cu prețul total de 80.000 euro + TVA .

În baza antecontractului menționat mai sus, S.C. S S.R.L. Timișoara emite către S.C. X S.R.L. factura nr. ....în valoare totală de .....lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .....lei reprezentând întreaga contravaloare a antecontractului din 29.04.2008 respectiv a sumei de .....euro + TVA.

Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații d-lui .....în calitate de administrator al societății, din nota explicativă rezultând faptul că destinația imobilelor achiziționate este de a le închiria, contractul de vânzare – cumpărare urmând a fi finalizat după terminarea construcției;

- în condițiile în care destinația imobilelor este pentru închiriere iar aceasta este o operațiune impozabilă scutită de taxă fără drept de

deducere, conform prevederilor art. 126 alin. (9) lit. c) coroborat cu art. 141 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .....lei aferentă facturii nr. ....emisă de S.C. S S.R.L., în baza prevederilor art. 141 alin. (2) lit. e) coroborat cu art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

- pentru neplata la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală, în temeiul art. 119 și art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată au calculat majorări de întârziere în sumă de .....lei.

**III.** Având în vedere actele și documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de petentă și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru suma de .....lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și au calculat în sarcina sa obligații fiscale accesorii în sumă de ..... lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Suma totală contestată de ....lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere de către organele de inspecție fiscală, se compune din:

- suma de ..... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr. ....emisă de S.C. E SA pentru care nu s-a acordat drept de deducere întrucât această factură a fost înregistrată atât în luna iulie 2007 ( poziția 1 din jurnalul de cumpărări) cât și în luna iunie 2007 ( poziția 2 din jurnalul de cumpărări);

- suma de .....lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr. ....emisă de S.C. S S.R.L. Timișoara în valoare totală de .....lei, factură reprezentând întreaga contravaloare a antecontractului din data de 29.04.2008, prin care acesta din urmă în calitate de promitent vânzător se obligă să vândă către S.C. X S.R.L. în calitate de promitent cumpărător două bunuri imobile, apartamente amplasate în Ansamblul Rezidențial ....S.R.L. din Timișoara.

În legătură cu suma de ..... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr. ....emisă de S.C. E SA, se reține că, prin faptul că societatea petentă a înregistrat și dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii respective de două ori, atât în luna iunie 2007 cât și în luna iulie 2007, au fost încălcate prevederile art. 146 alin. 1 lit. a)

din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, unde se arată:

*„ (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 sau 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; (...).”*

și pct. 46 alin. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.”*

Prin urmare, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ..... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată pentru care societatea petentă nu are drept de deducere.

Întrucât cu privire la această sumă, contestatoarea nu aduce nici un argument legal sau document în susținerea cauzei care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată, organele de soluționare a contestației neputând a se substitui contestatoarei cu privire la argumentele pe care înțelege să le aducă în susținerea contestației.

Referitor la suma de .....lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr. ....emisă de S.C. S S.R.L. Timișoara, s-au reținut următoarele:

În fapt, societatea petentă a încheiat antecontractul de vânzare – cumpărare din data de .....2008 cu S.C. S S.R.L. Timișoara prin care acesta din urmă în calitate de promitent vânzător se obligă să vândă către S.C. X S.R.L. în calitate de promitent cumpărător două bunuri imobile care la data încheierii antecontractului se aflau în faza de proiect în Ansamblul Rezidențial ..... S.R.L. din Timișoara, cu prețul total de 80.000 euro + TVA .

În baza antecontractului menționat mai sus, S.C. S S.R.L. Timișoara emite către S.C. X S.R.L. factura nr. ....2008 în valoare totală de .....lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .....lei reprezentând întreaga contravaloare a antecontractului

din.....2008 respectiv a sumei de 80.000 euro + TVA, societatea petentă procedând la deducerea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factură.

Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații d-lui ..... în calitate de administrator al societății, din nota explicativă dată de către acesta la solicitarea organelor de control rezultând faptul că destinația imobilelor achiziționate va fi aceea de a le închiria iar contractul de vânzare – cumpărare urmează a fi finalizat după terminarea construcției.

La dosarul contestației, societatea petentă a depus în probațiune Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. 2 lit. e) din Codul Fiscal cu începere de la data de 01.10.2009, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad sub nr.....2009.

În legătură cu această notificare, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală care au întocmit actul atacat precizează că aceasta nu a putut fi luată în considerare pentru susținerea contestației și justificarea regimului închirierii datorită faptului că, până la încheierea verificării și emiterea deciziei de impunere petenta nu a devenit proprietara imobilelor descrise în antecontractul de vânzare- cumpărare încheiat în data de .....2008 cu S.C. S S.R.L. Timișoara, astfel că „nerealizându-se transferul dreptului de proprietate, prin neîncheierea actului notarial de vânzare cumpărare, petenta nu poate dispune asupra unor imobile care în fapt nici nu există, știut fiind faptul că dreptul de proprietate reunește atributele de posesie, folosință și dispoziție. Bunurile de capital în cauză sunt în curs de realizare, neexistând nici la data prezentei certitudinea că vor fi finalizate și transferate în proprietatea S.C. X S.R.L.”

Cu adresa FN înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ....societatea petentă completează dosarul contestației și depune în fotocopie factura fiscală nr. ....și contractul de vânzare- cumpărare încheiat între S.C. S S.R.L. în calitate de vânzător și S.C. X S.R.L. în calitate de cumpărător și solicită soluționarea contestației ținând cont de probele noi administrate conform art. 213 alin. 1 din O.G. nr. 92/2003.

În drept, în cauză sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art. 145 alin. (2) lit. a):

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

*a) operațiuni taxabile;(...)”*

În explicitarea acestor prevederi legale, la pct. 45 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul



fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, se precizează:

„ (4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;(...)”

Art.146 alin.(1) lit. a) din același act normativ precizează:

„(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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Art.141 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

(...)

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

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

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

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

4. închirierea seifurilor;

(...)

f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;

(...)

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

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile pct.38, alin.(1), alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2008, care precizează:

*„38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia. [...]*

*(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare. [...].”*

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxă pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate în beneficiul său dacă bunurile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, se reține faptul că activitatea de închiriere de bunuri imobile este, prin efectul legii o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere în lipsa unei notificări privind opțiunea de aplicare a regimului normal de taxare, însă în cazul în care se optează pentru taxarea acestei operațiuni, persoanele impozabile respectiv prestatorii trebuie să depună o notificare în acest sens la organul fiscal teritorial, iar taxarea operațiunii se aplică conform dispoziției punctului 38 menționat mai sus.

De asemenea, pentru soluționarea speței se consideră relevant Cazul Curții Europene de Justiție C- 110/94 (INZO), conform căruia chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică în sensul art.4 din Directiva a VI-a, în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE, și, în acest context, autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, trebuie reținut și Cazul Curții Europene de Justiție C-268/83 ( ROMPELMAN) în care la paragraful 21 se stipulează că, în

cazul în care persoana impozabilă își exercită opțiunea prevăzută la art. 13 lit. C din Directiva a VI-a ( în prezent art. 137 alin. (1) lit. d) din Directiva 112/2006/CE) de a taxa închirierea bunului imobil, închirierea acestuia va fi considerată operațiune taxabilă.

Prin urmare, din jurisprudența Curții Europene de Justiție reiese că există situații în care se acordă drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată societăților pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate anterior începerii activității taxabile, pe baza intenției acestora de a desfășura operațiuni taxabile.

Cu adresa nr. ....înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr....., Ministerul Economiei și Finanțelor – Direcția de legislație în domeniul TVA a comunicat, într-o speță similară, următoarele: „ Prin urmare, în situația în care societatea ar depune notificarea privind opțiunea de taxare a activității ulterioare de închiriere a imobilului în speță, considerăm că aceasta ar beneficia de drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente investițiilor efectuate, bineînțeles în măsura în care deține și toate documentele necesare pentru acordarea dreptului de deducere.”

În raport de cele prezentate mai sus, s-a reținut că, la dosarul contestației societatea depune în copie Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. 2 lit. e) din Codul Fiscal cu începere de la data de 01.10.2009, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad sub nr. ....06.11.2009.

De asemenea, cu adresa FN înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ....societatea petentă completează dosarul contestației și depune în fotocopie factura fiscală nr. ....și contractul de vânzare- cumpărare încheiat între S.C. S S.R.L. în calitate de vânzător și S.C. X S.R.L. în calitate de cumpărător.

Pe cale de consecință, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei respectiv notificarea înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Arad sub nr. ....06.11.2009 rezultă ca societatea petenta și-a exprimat opțiunea de a taxa închirierea bunului imobil și având în vedere prevederile art. 213 alin. 4 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată: „ (4) *Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.*” cât și pe cele ale art. 216 alin. 3 din același act normativ:

„ (3) *Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul*

*administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.” urmează sa se desființeze Decizia de impunere nr. ..../14.10.2009 în ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .....lei , cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control atacat , vizând aceeași perioada și ținând cont de considerentele prezentei decizii.*

De asemenea, la reverificare organele de inspecție fiscală vor avea în vedere prevederile înscrise la pct. 12.7 din O.M.F.P. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată: “ 12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.” respectiv pct.12.8 din același act normativ, unde se arată :

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

Referitor la majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care o parte din debitele reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilite în sarcina sa nu au fost contestate și sunt datorate.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ....../14.10.2009 au fost stabilite în sarcina petentei debitele în sumă de ..... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată pe care societatea petentă nu îl contestă și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei pentru care nu s-a acordat drept de deducere, debit pe care societatea îl contestă în întregime.

De asemenea, pentru aceste debite, organele fiscale au calculat suma de .....lei reprezentând obligații fiscale accesorii ( majorări de întârziere) pe care societatea le contestă în totalitate.

Din raportul de inspecție fiscală a rezultat că obligațiile fiscale accesorii - majorările de întârziere – în sumă totală de .....lei au fost calculate cumulat pentru debitul în sumă de ..... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar (necontestat de

societate) și pentru suma de .....lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere ( din care pentru suma de ..... lei contestația va fi respinsă iar pentru suma de .....lei Decizia de impunere nr. ....../.....2009 va fi desființată).

În drept, potrivit art. 111, art. 119 și art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat:

„ART. 111

*Termenele de plată*

(1) *Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează. (...)*

ART. 119

*Dispoziții generale privind majorări de întârziere*

(1) *Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. (...)*

ART. 120

*Majorări de întârziere*

(1) *Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”*

În speță, în condițiile în care, prin actul atacat, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei obligațiile fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată - majorări de întârziere - pe cumulat, organul de soluționare este în imposibilitatea de a determina cuantumul majorărilor de întârziere aferente debitului contestat de petentă respectiv debitului pentru care contestația va fi respinsă și având în vedere faptul că, societatea petentă contestă suma totală reprezentând majorări de întârziere, în considerarea faptului că majorările de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept “accessorium sequitur principalem” se vor aplica și pentru acest capăt de cerere prevederile art. 213 alin. (1) și art. 216 alin. (3), în sensul că se va desființa decizia de impunere pentru suma totală de .....lei reprezentând majorări de întârziere, organele de inspecție fiscală urmând să recalculeze majorările de întârziere în funcție de rezultatul reverificării dispuse.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art.141 alin. (2) lit. e), art. 145 alin. (2) lit. a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, punctul 38, punctul 45 și punctul 46 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor

metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile art. 85, art. 86, art. 87, art. 205, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

1. Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** cu sediul în....., jud. Arad împotriva Raportului de inspecție fiscală nr..... încheiat în data de.....2009 de către organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Arad, ca inadmisibilă.

2. Respingerea contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** cu sediul în....., jud. Arad pentru suma de ..... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată pentru care nu a fost acordat drept de deducere, stabilită în sarcina sa prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.....2009 întocmită de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală, ca neîntemeiată.

3. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.....2009 emisă de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală Arad la **S.C. X S.R.L.**, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .....lei și pentru suma de .....lei reprezentând obligațiile fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca Activitatea de Inspecție Fiscală Arad prin organele sale de specialitate, să efectueze o nouă inspecție fiscală pentru aceeași perioadă verificată, conform actelor normative în vigoare, ținând cont de aspectele reținute în prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la data comunicării.