

**DECIZIA nr. 347/.....2011**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către **S.C. ... S.R.L. din Tg.Mureș**, prin contestația înregistrată sub nr. .../07.06.2011, formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../28.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..../28.04.2011, comunicate petentei la data de 12.05.2011, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

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

Suma contestată este de ... lei, compusă din:

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- .... lei reprezentând accesorii de întârziere pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

**A)** În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. .../07.06.2011 petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. ...28.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, invocând următoarele:

- societatea a achiziționat imobilul în vederea realizării de activități economice, fapt ce nu s-a putut demonstra prin documente justificative întrucât din cauza crizei economice și a lipsei de fonduri nu s-au concretizat încă demersurile privind reparațiile și amenajările clădirii pentru a putea fi demarată activitatea producătoare de venituri;

- "intenția de a realiza activitate aducătoare de venituri taxabile se poate dovedi prin eliberarea de către Primăria Tg.Mureș a Certificatului de urbanism nr...../14.02.2011 în scopul: renovare și amenajare restaurant cu pensiune" și de autorizația de construcție care urmează să fie eliberată de Primăria Tg.Mureș;

- în vederea obținerii autorizației de construcție au fost depuse documentații la Agenția Națională pentru Protecția Mediului, Direcția de

Sănătate Publică a Județului Mureș, Inspectoratul pentru Situații de Urgență “Horea”, acte necesare pentru obținerea autorizației de construcție;

- începând cu luna ianuarie 2011 societatea a realizat operațiuni taxabile, colectând taxa aferentă închirierii spațiului situat în Tg.Mureș, P-ța Armatei, nr. 29 A, fiind depusă în acest sens Notificarea nr. ..../01.02.2011 referitoare la opțiunea societății ca operațiunile de închiriere să fie taxabile din punct de vedere al TVA;

- unitatea a respectat prevederile legale referitoare la condițiile de deducere a TVA, în sensul că deține factura fiscală care conține toate elementele necesare, iar bunurile pentru care s-a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată sunt aferente operațiunilor taxabile;

- societatea are intenția de a realiza doar operațiuni taxabile, fapt dovedit prin contractul de închiriere, pentru care s-a depus notificarea privind TVA și prin certificatul de urbanism nr..../14.02.2011 eliberat de Primăria Tg.Mureș în scopul renovării clădirii și amenajării acesteia ca restaurant cu pensiune; ca urmare, întrucât unitatea a făcut și face în continuare “investiții pregătitoare necesare inițierii activității economice dar realizează și venituri cu TVA”, sunt aplicabile prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004;

- potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, organele de control și-au bazat constatările referitoare la rambursarea TVA în mod abuziv pe situația de fapt constatată la S.C. ...S.R.L. - în calitate de chiriaș -, nefiind analizată intenția S.C. .... S.R.L. de a realiza operațiuni taxabile, concluzionând în mod neîntemeiat că operațiunea în cauză nu a avut scop economic, susținere ce se bazează doar pe presupuneri nefundamentate din punct de vedere legal, neexistând niciun temei legal încălcat de societate;

- referitor la aprecierile organelor de control precizează că S.C. .... S.R.L., în calitate de chiriaș, nu a putut realiza până la data controlului niciun fel de activitate, pe motiv că spațiul închiriat este impropriu, nefiind amenajat de S.C. .... S.R.L. din lipsa fondurilor – astfel explicându-se și valoarea mică a chiriei –, aspecte care nu au nicio legătură cu legalitatea deducerii TVA, organele de control invocând în mod abuziv aceste aspect ca motiv al nerambursării taxei pe valoarea adăugată;

- prevederile art. 11 alin. (1) și art. 149 alin. (5<sup>1</sup>) din Codul fiscal nu reprezintă temei legal pentru neadmiterea la rambursare a sumei solicitate prin decontul de TVA;

- în consecință, solicită să se țină cont de intenția societății de a realiza doar operațiuni taxabile și de faptul că deja societatea a realizat operațiuni taxabile, afirmând că nu există prevederi legale încălcate de S.C. .... S.R.L. în ceea ce privește deducerea taxei în sumă de ..... lei la achiziția imobilului, respectiv la ajustarea în favoarea societății a taxei în cauză.

**B)** Față de aspectele contestate se reține că, urmare a inspecției fiscale efectuate de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C. .... S.R.L. din Tg.Mureș**, ce a avut ca obiectiv controlul anticipat asupra sumei negative a T.V.A. în valoare totală de .... lei, solicitată la rambursare prin decontul aferent lunii februarie 2011, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr..../28.04.2011 și Decizia de impunere nr...../28.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, fiind constatate următoarele:

În luna februarie 2011, prin procedura ajustării, unitatea a dedus parțial TVA în sumă de ... lei, respectiv 19 douăzecimi (... lei x 19/20), aferentă unui imobil achiziționat în luna septembrie 2010, pentru care a prezentat organelor de control un contract de închiriere al imobilului respectiv, încheiat cu S.C. .... S.R.L. în calitate de chiriaș.

În vederea stabilirii stării de fapt privind destinația și utilitatea imobilului închiriat în activitatea S.C. .... S.R.L., s-a efectuat un control încrucișat la această firmă, constatându-se că operațiunea efectuată nu a avut un scop economic și ca urmare, problematica în cauză se impunea a fi abordată prin prisma prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, și a pct. 46 din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul nr. 3055/2009.

Astfel, în aplicarea dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, organele de control au reținut că, întrucât de la data achiziției imobilului și până la 28.02.2011 unitatea nu se află în situația de a beneficia în sensul favorabil acesteia de prevederile art. 149 din Codul fiscal, în sensul că nu a intervenit vreun eveniment care să genereze ajustarea în favoarea persoanei impozabile – așa cum prevede art.149 alin. (5<sup>1</sup>) din Codul fiscal –, nu s-a acceptat ajustarea taxei pe valoarea adăugată înregistrată de unitate și implicit deducerea TVA la nivelul sumei de ... lei.

Ca urmare, organele de control ale D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală au respins la rambursare TVA în sumă de ... lei și au stabilit suplimentar în sarcina unității TVA în sumă de ... lei.

Pentru neplata la termen a TVA în sumă de ... lei, în temeiul prevederilor art.119, 120 și 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit în sarcina unității majorări de întârziere în sumă de 264 lei.

**C)** Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

Urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. .... S.R.L., care a avut ca obiectiv controlul anticipat asupra sumei negative a T.V.A. în valoare totală de .... lei, solicitată la rambursare prin decontul aferent lunii februarie 2011, prin Decizia de impunere nr..../28.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../28.04.2011, organele de control ale D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală au respins la rambursare TVA în sumă de .... lei și au stabilit suplimentar în sarcina unității TVA în sumă de .. lei și accesorii în sumă de ... lei, aferente TVA.

În fapt, în luna februarie 2011, prin procedura ajustării, unitatea a dedus parțial TVA în sumă de .... lei, respectiv 19 douăzecimi (.... lei x 19/20) din taxa dedusă aferentă unui imobil achiziționat în luna septembrie 2010.

Imobilul în cauză, în valoare de ... lei și TVA de ... lei, a fost achiziționat de unitate în luna septembrie 2010, în baza facturii nr. .../06.09.2010, emisă de S.C. ... S.R.L. Tg.Mureș, prin decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii septembrie 2010 petenta exprimându-și opțiunea de rambursare pentru TVA în sumă de ... lei (sumă ce include TVA aferentă imobilului achiziționat). În urma controlului efectuat vizând soluționarea cererii de rambursare a TVA înscrisă în decontul de TVA aferent lunii septembrie 2010, organele de inspecție fiscală au respins suma solicitată la rambursare de unitate, pe motiv că unitatea nu a utilizat imobilul respectiv în activitatea economică, aplicând în speță prevederile art. 149 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la ajustarea taxei pe valoarea adăugată.

În luna ianuarie 2011, în baza Contractului de închiriere nr...../01.01.2011, S.C. ....S.R.L. dă în chirie către S.C. .. S.R.L. imobilul situat în loc. Tg.Mureș, P-ța ...., nr. ....A, pentru care cele două părți stabilesc de comun acord o chirie în cuantum de .... EUR/lună + TVA.

Organele de inspecție fiscală au considerat că în speță se impune stabilirea stării de fapt privind destinația și utilitatea imobilului închiriat în activitatea S.C. ... S.R.L., drept pentru care au procedat la efectuarea unui control încrucișat la această firmă, în urma căruia au reținut următoarele:

- S.C. ... S.R.L. a închiriat întreg spațiul din Tg.Mureș, P-ța ..., nr. ...A, în condițiile în care aceasta are domiciliul fiscal declarat la aceeași adresă;

- S.C. .... S.R.L. nu are declarat ca sediu secundar spațiul închiriat de la S.C. .... S.R.L.;

- nivelul chiriei este de .... EUR/lună + TVA, revenind astfel o chirie pe metru pătrat de 0,19 EUR/lună;

- Notificarea privind taxarea operațiunilor de închiriere pentru imobilul în cauză a fost depusă la organul fiscal competent doar în data de 01.02.2011 (după încheierea acțiunii de inspecție anterioară – la care, după

cum s-a arătat, nu a fost acceptată la deducere și implicit la rambursare TVA aferentă imobilului achiziționat);

- imobilul în cauză este într-o stare improprie desfășurării vreunei activități;

- potrivit notei explicative date organelor de control de către administratorul S.C. .... S.R.L., până la data verificării nu a fost desfășurată nicio activitate economică, existând doar intenția de a fi organizate și desfășurate în viitor astfel de activități.

Având în vedere cele reținute în urma controlului încrucișat realizat la S.C. .... S.R.L. - în calitate de chiriaș, organele de control au considerat că, întrucât operațiunea efectuată nu a avut un scop economic, problematica în cauză se impune a fi abordată la S.C. ... S.R.L. prin prisma prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, și a pct. 46 din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul nr. 3055/2009.

Astfel, în aplicarea dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, organele de control au reținut că, întrucât de la data achiziției imobilului și până la 28.02.2011 unitatea nu se află în situația de a beneficia în sensul favorabil acesteia de prevederile art. 149 din Codul fiscal, în sensul că nu a intervenit vreun eveniment care să genereze ajustarea în favoarea persoanei impozabile – așa cum prevede art.149 alin. (5<sup>1</sup>) din Codul fiscal –, nu s-a acceptat ajustarea taxei pe valoarea adăugată înregistrată de unitate și implicit deducerea TVA la nivelul sumei de ... lei.

Aceste aspecte menționate mai sus, constatate la control, nu au relevanță în analizarea intenției S.C. ... S.R.L. de a desfășura activități taxabile.

În contestație unitatea invocă faptul că imobilul a fost achiziționat în vederea realizării de activități economice, societatea având intenția de a realiza doar operațiuni taxabile, fapt dovedit și pentru perioada supusă verificării prin contractul de închiriere nr.../01.01.2011 pentru care s-a depus Notificarea nr. .../14.02.2011 prin care își exprimă opțiunea de taxare a operațiunii de închiriere și prin Certificatul de urbanism nr.../14.02.2011 eliberat de Primăria Tg.Mureș, în baza căruia urmează a-i fi eliberată autorizația de construire. Totodată, petenta afirmă faptul că, având în vedere că începând cu luna ianuarie 2011 realizează operațiuni taxabile, colectând taxa pe valoarea adăugată aferentă închirierii spațiului achiziționat, și întrucât a făcut și face în continuare "investiții pregătitoare necesare inițierii activității economice", îi sunt aplicabile dispozițiile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Față de cele anterior redate, dispozițiile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că: „*Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), și **realizează sau intenționează***

***să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent [...]***, coroborate cu dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora ***„(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice”***.

Din prevederile legale anterior citate se desprinde faptul că, din momentul în care autoritatea fiscală a admis calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a unei societăți care și-a declarat intenția să înceapă o activitate economică ce dă naștere la operațiuni impozabile, se impune analizarea intenției persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestație petenta susține că S.C. ... S.R.L. a fost înființată pentru a desfășura activități economice, intenția declarată și dovedită fiind aceea de a obține venituri impozabile, respectiv că, în acest sens, pentru materializarea intenției a întreprins demersurile necesare autorizării lucrărilor de renovare și amenajare a imobilului achiziționat.

De asemenea, mai afirmă că în vederea obținerii autorizației de construcție au fost depuse documentații la Agenția Națională pentru Protecția Mediului, Direcția de Sănătate Publică a Județului Mureș și la Inspectoratul pentru Situații de Urgență “Horea”, aceste autorizații fiind anexate în copie la contestația formulată.

La art. 2 din Legea nr. 50/2004 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*„(1) Autorizația de construire constituie actul final de autoritate al administrației publice locale pe baza căruia este permisă executarea lucrărilor de construcții corespunzător măsurilor prevăzute de lege referitoare la amplasarea, conceperea, realizarea, exploatarea și postutilizarea construcțiilor.*

*(2) Autorizația de construire se emite în baza documentației pentru autorizarea executării lucrărilor de construcții, elaborată în condițiile prezentei legi, în temeiul și cu respectarea prevederilor documentațiilor de urbanism, avizate și aprobate potrivit legii.*

*(2<sup>^</sup>1) Procedura de autorizare a executării lucrărilor de construcții începe odată cu depunerea cererii pentru emiterea certificatului de urbanism în scopul obținerii, ca act final, a autorizației de construire și cuprinde următoarele etape:*

- a) emiterea certificatului de urbanism;
- b) emiterea punctului de vedere al autorității competente pentru protecția mediului pentru investițiile care nu se supun procedurilor de evaluare a impactului asupra mediului;
- c) notificarea de către solicitant a autorității administrației publice competente cu privire la menținerea solicitării de obținere, ca act final, a autorizației de construire, pentru investițiile la care autoritatea competentă pentru protecția mediului a stabilit necesitatea evaluării impactului asupra mediului și a emis îndrumarul conform legislației privind evaluarea impactului anumitor proiecte publice și private asupra mediului;
- d) emiterea avizelor și acordurilor, precum și a actului administrativ al autorității pentru protecția mediului competente privind investițiile evaluate din punctul de vedere al impactului asupra mediului;
- e) elaborarea documentației tehnice necesare pentru autorizarea executării lucrărilor de construcții, denumită în continuare documentație tehnică – D.T.;
- f) depunerea documentației pentru autorizarea executării lucrărilor de construcții la autoritatea administrației publice competente;
- g) emiterea autorizației de construire.”

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, procedura autorizării lucrărilor de construcții implică mai multe etape și documente preliminare, eliberarea autorizației de construire fiind condiționată de parcurgerea acestor etape.

Din analiza constatărilor organelor de inspecție fiscală nu rezultă dacă, în vederea soluționării cererii de rambursare în care a fost evidențiat soldul sumei negative de T.V.A. în cuantum de .... lei, a fost analizată intenția societății, care trebuie dovedită cu documente probante valabile, în ceea ce privește destinația imobilului situat în Tg.Mureș, P-ța ..., nr. ...A, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale societății, cu atât mai mult cu cât unitatea a dat în chirie imobilul respectiv și a depus la organul fiscal competent notificarea prin care își exprimă opțiunea de taxare pentru operațiunea de închiriere a imobilului respectiv.

De asemenea, din actul contestat nu rezultă dacă în vederea stabilirii intenției societății de a desfășura activități taxabile, organele de control au analizat actele preliminare obținerii autorizației de construcție, invocate de unitate în susținerea cauzei și depuse în susținerea contestației, știut fiind că procedura autorizării realizării unei construcții implică mai multe etape și documentații preliminare.

Din actul de control contestat se reține că organele de inspecție fiscală au efectuat analiza destinației și utilității imobilului închiriat în activitatea S.C. .... S.R.L. în calitate de chiriaș, în condițiile în care acțiunea de inspecție fiscală s-a efectuat urmare a cererii de rambursare a TVA depusă de S.C. ...S.R.L.

În susținerea contestației unitatea mai invocă faptul că S.C. ....S.R.L., în calitate de chiriaș, nu a putut realiza până la data controlului niciun fel de activitate, pe motiv că spațiul închiriat este impropriu, nefiind amenajat de S.C. ...S.R.L. din lipsa fondurilor, astfel explicându-se și valoarea mică a chiriei.

Referitor la aceste susțineri ale petentei se reține că în speță nu se impune analizarea activității S.C. .... S.R.L., ci a operațiunilor realizate de S.C. .... S.R.L.

Față de cele anterior prezentate și în temeiul dispozițiilor legale aplicabile speței, se reține că din actul de control atacat nu rezultă motivul pentru care organul de control face analiza destinației și utilității imobilului închiriat în activitatea S.C. ... S.R.L., aceste aspecte neavând legătură cu speța analizată în condițiile în care imobilul respectiv este în proprietatea S.C. ... S.R.L., nu în proprietatea S.C. .... S.R.L.

În acest sens se rețin în soluționarea contestației și susținerile unității potrivit cărora concluzia reținută de organele de inspecție fiscală cum că operațiunile societății nu au avut scop economic se bazează doar pe presupunerile nefundamentate din punct de vedere legal, neexistând niciun temei legal încălcat de societate întrucât din relatările organelor de control nu rezultă motivele de drept privind neîndeplinirea prevederilor referitoare la ajustarea TVA în sumă de .... lei.

În contestație unitatea invocă faptul că începând cu luna ianuarie 2011 a realizat operațiuni taxabile, colectând taxa aferentă închirierii spațiului situat în Tg.Mureș, P-ța ..., nr. ...A, fiind depusă în acest sens Notificarea nr. ...01.02.2011 privind opțiunea societății pentru taxarea operațiunii de închiriere a imobilului respectiv.

Potrivit prevederilor art. 141 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată operațiunile de închiriere a bunurilor imobile, iar în temeiul alin. (3) al aceluiași articol de lege, *“(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”*

La pct. 38 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în vigoare începând cu data de 01.01.2011, se precizează următoarele:

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

***(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere***



**a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal. Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizată pentru operațiuni taxabile se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal. [...]**

(5) Persoana impozabilă care a optat pentru regimul de taxare în condițiile alin. (1) poate aplica regimul de scutire de taxă prevăzut la art. 141 alin. (2) lit.e) din Codul fiscal de la data înscrisă în notificarea prevăzută la alin.(7).[...]

(7) Persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente cu privire la anularea opțiunii, prin formularul prezentat în anexa nr. 2 la prezentele norme metodologice. Aplicarea scutirii de taxă este permisă de la data înscrisă în notificare.

**(8) În cazul în care opțiunea prevăzută la alin. (1) se exercită de către o persoană impozabilă care nu a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferente imobilului sau părții din imobil care face obiectul opțiunii, persoana impozabilă va efectua o ajustare în favoarea sa în condițiile prevăzute la art. 149 din Codul fiscal, dacă bunul se află în cadrul perioadei de ajustare.**

(9) Orice persoană impozabilă care aplică regimul de scutire prevăzut de art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal și care a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferente bunului imobil sau părții din bunul imobil va efectua ajustarea taxei deduse conform art. 149 din Codul fiscal, dacă bunul se află în cadrul perioadei de ajustare.

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

Din dispozițiile legale anterior citate, în vigoare la data de 01.01.2011, rezultă că persoanele impozabile pot opta pentru taxarea operațiunilor de închiriere, prin depunerea la organul fiscal teritorial a unei notificări, această opțiune exercitându-se **de la data înscrisă în notificare**, fără ca depunerea cu întârziere a notificării să conducă la anularea dreptului persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare. De asemenea, legiuitorul prevede două modalități de ajustare: în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, astfel:

- în situația în care persoana impozabilă care își exprimă opțiunea de taxare pentru operațiunile de închiriere nu a avut dreptul la deducerea taxei aferente imobilului care face obiectul opțiunii, aceasta va efectua o ajustare în favoarea sa;

- în situația în care persoana impozabilă care aplică regimul de scutire pentru operațiunea de închiriere a bunului imobil a avut dreptul la deducerea taxei aferente bunului imobil, aceasta va efectua ajustarea taxei deduse, deci va efectua ajustare în favoarea statului.

La art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede: „(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: [...]*

*c) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt achiziționate, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării; [...].”*

Potrivit dispozițiilor legale citate, dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de imobile sau alte bunuri de capital este condiționat de folosirea acestora în scopul unor operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, în caz contrar legislația fiscală prevăzând un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat în momentul achizițiilor, în favoarea statului când bunurile se folosesc apoi în scop neeconomic sau pentru operațiuni scutite fără drept de deducere, respectiv în favoarea contribuabilului când bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat inițial sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile.

În speță, la art. 149 alin. (5<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede: **“(5<sup>1</sup>) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se vor efectua pentru**

***același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.”***

În contextul considerentelor anterior precizate și având în vedere documentele aflate la dosarul cauzei, organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța asupra legalității respingerii la rambursare a TVA în sumă de ... lei și stabilirii TVA suplimentară în sumă de ... lei, drept pentru care în speță se impune reanalizarea stării de fapt fiscale, respectiv reverificarea îndeplinirii condițiilor de ajustare a TVA în sumă de ... lei, având în vedere prevederile legale aplicabile în speță.

Prin urmare, în speță sunt incidente prevederile art.216, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora "**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**", coroborate cu dispozițiile pct.11.5, 11.6 și 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011, care stipulează:

„11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. 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.**

11.7. 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.”

În consecință, având în vedere cele prezentate și prevederile legale anterior citate, se va desființa Decizia de impunere nr. .../28.04.2011, emisă de D.G.F.P. Mureș – A.I.F. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../28.04.2011, urmând ca, în conformitate cu dispozițiile art.102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, respectiv ale pct.11.6 și pct.11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare, vizând aceeași sumă și perioadă, acțiune în care să reanalizeze operațiunile efectuate de societate în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora, având în vedere

prevederile legale incidente situației de fapt și totodată să aibă în vedere și să analizeze atât argumentele societății contestatoare, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de ... lei, stabilite la control pentru neplata la termen a TVA în sumă de ... lei, întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că a fost deființată Decizia nr. .../28.04.2011 a D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **urmează a fi desființată decizia atacată și pentru obligațiile de plată accesorii în sumă de ...lei.**

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

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

Desființarea Deciziei de impunere nr. .../28.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..../28.04.2011 încheiate la **S.C. .... S.R.L din Tg.Mureș.**

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

**DIRECTOR EXECUTIV,**

