

**DECIZIA NR. 119**

Directia Generala a Finantelor Publice Brasov, Biroul de solutionare contestatii a fost sesizata de catre Directia Generala a Finantelor Publice Galati, privind solutionarea contestatiei depusa de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organul de inspectie fiscala din cadrul Directiei Controlului Fiscal Brasov in Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere privind virarea la bugetul de stat a sumei de.... lei.

Suma contestata se compune din:

- TVA
- majorari de intarziere aferente TVA
- impozit pe venit microintreprinderi
- reprezentand majorari de intarziere aferente impozit pe venit microintreprinderi

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art.177 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. SC X Brasov contesta Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere, motivand astfel:

1.1. Referitor la TVA stabilita suplimentar.

Petenta sustine ca nu exista nici o obligativitate de a utiliza efectiv imediat dupa achizitie mijloacele fixe sau obiectele de inventar pentru a se naste dreptul de deducere a TVA achitat la cumparare si nu exista nici o obligatie de a factura c/val modernizarilor efectuate la cladirile preluate prin contract de comodat.

Totodata petenta sustine ca art.130 din Legea nr.571/2003 nu ii este aplicabil in cauza iar art.145, alin.1 si alin.3 prevede ca daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii inregistrata ca platitor de TVA are drept de deducere.

1.2 Petenta contesta impozitul pe venit microintreprinderi:

Baza suplimentara a fost determinata eronat, in baza unei presupuse obligatii de facturare a serviciilor de modernizare a imobilelor.

Totodata petenta sustine ca prevederile contractelor de comodat nu contin nici o clauza de schimb de servicii iar art.130 din Legea nr.571/2003 nu poate fi aplicat in aceste cazuri.

1.3 Petenta contesta majorarile de intarziere aferente TVA si majorarile de intarziere aferente impozitului pe venit microintreprinderi fara a si motiva acest capat de cerere.

1.4 Petenta solicita suspendarea executarii actului ad-tiv fiscal in baza art.144 alin.7 din O.G. nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala, pana la solutionarea contestatiei.

II.Prin Raportul de inspectie fiscala organul de inspecie fiscala din cadrul DCF Brasov a constatat urmatoarele:

#### 2.1Referitor la TVA

Echipe de inspectie fiscala a constatat ca pentru TVA aferenta achizitiei mijloacelor fixe si obiectelor de inventar care pana la data de 31.12.2005 nu au fost utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile, societatea nu are drept de deducere, in baza art.145 pct.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodata echipa de inspectie fiscala a constatat ca TVA aferenta obiectelor de inventar este nedeductibila pe motiv ca petenta nu a facut dovada utilizarii acestora in folosul operatiunilor sale taxabile.

In ce priveste TVA colectata, organul de inspectie fiscala a constatat ca prin modernizarea imobilelor in perioada ianuarie- decembrie 2005 s-a adaugat in plus fata de stadiul la care acestea au fost luate in folosinta, valoarea de .... lei (valoare aferent careia s-a dedus TVA in suma de .....lei).

Din raportul de inspectie fiscala reiese ca admin. in nota explicativa a declarat ca amenajarile aferent carora s-a dedus TVA finalizat pana la data de 31.12.2005.

In consecinta organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina petentei TVA suplimentar in suma de ..... lei exigibil la data de 31.12.2005 conform prevederilor art.134, pct.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Echipe de inspectie fiscala a constatat TVA inregistrata eronat in evidenta contabila in suma de.... lei.

Diferenta de ... lei se formeaza din :

...lei ce reprezinta TVA aferent facturii care nu apartine SC X ( factura s-a inregistrat eronat de catre contribuabil in evidenta contabila atat ca venit cat si ca TVA colectata aferenta).

.... lei reprezinta sold initial dublat inregistrat in rulajul contului 4424 "TVA de recuperat".

#### 2.2)Referitor la impozitul pe venit microintreprinderi in suma de .... lei

Pentru serviciile de modernizare nefacturate de catre contribuabil, in valoare totala de... lei, echipa de inspectie fiscala a impus operatiunea reprezentand venit cu impozit pe veniturile intreprinderilor calculat in conformitate cu Titlul IV, art.107 si 108 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal - impozit pe veniturile microintreprinderilor in valoare de ....lei (aferente trim. VI 2005).

Pentru taxa pe valoarea adaugata de plata si pentru impozitul pe veniturile microintreprinderilor stabilite suplimentar, organul de inspectie fiscala a calculat majorari de intarziere in suma de ....lei respectiv .... lei.

III.Avand in vedere constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

1.1 Taxa pe valoarea adaugata de plata contesta de petenta in suma de .... lei, se compune din:

a)- TVA in valoare totala de .... lei, pentru care petenta nu a facut dovada utilizarii bunurilor in folosul operatiunilor sale taxabile.

b)- TVA colectata stabilita suplimentar in valoare de ..... lei aferenta modernizarilor efectuate de catre petenta unei terte persoane si nefacurate.

c)- diferenta de TVA inregistrata eronat in evidenta contabila ..... lei.

**a) Referitor la TVA stabilita suplimentar cauza supusa solutionarii DGFP Brasov este daca petenta are drept de deducere asupra acestei sume in conditiile in care nu a facut dovada utilizarii bunurilor in folosul operatiunilor sale taxabile.**

Pentru TVA in valoare de .... lei aferenta mijloacelor fixe si obiectelor de inventar in valoare de .... lei., petenta nu a putut face dovada ca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Administratorul precizeaza in Nota explicativa ca mijloacele fixe si obiectele de inventar in suma de .... lei achizitionate de catre societate au fost date in folosinta la data de 01.01.2006.

Din documentele anexate la dosarul cauzei reiese ca petenta nu a facut dovada utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile a mijloacelor fixe si obiectelor de inventar in suma de ..... lei.

Din procesele verbale prezentate, rezulta ca aceste obiecte se gasesc la adresa X, adresa la care se afla domiciliul asociatului unic al SC X.

TVA in valoare de ... lei, este aferenta obiectelor de inventar in valoare de ...lei - obiecte de inventar care nu au fost inventariate conform listelor de inventar intocmite cu ocazia inventarierii anuale si care au fost scazute din evidenta stocurilor de natura obiectelor de inventar.

Petenta invoca in sustinere contractele de comodat. Motivatiile petentei nu pot fi luate in considerare la solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele considerente:

- petenta nu a facut dovada utilizarii obiectelor de inventar si a mijloacelor fixe achizitionate in folosul operatiunilor sale taxabile

Conform prevederilor art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, operatiunile de inchiriere sunt scutite de TVA.

In drept art.141 alin.(2) lit.k din LEGEA NR.571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

*“(2)Alte operatiuni scutite de TVA*

*k)arendarea, concesiunea si inchirierea de bunuri imobile”.*

In drept, art.126 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal precizeaza:

*“(4)Operatiunile taxabile pot fi:*

*c)operatiuni scutite fara drept de deducere pentru care nu se datoreaza TVA si nu este permisa deducerea TVA datorate sau platite pentru bunurile sau serviciile achizitionate”.*

Din nota explicativa data de administrator si asociat unic al SC X rezulta:

-obiectele de inventar si mijloacele fixe inchiriate sunt in suma de ...

-pentru spatiile care au facut obiectul contractului de comodat din 01.09.2005 si 15.10.2005 nu au fost incheiate contracte de inchiriere si nu a fost notificat organul fiscal pentru taxarea operatiunilor,

- mijloacele fixe si obiectele de inventar in valoare de ..... au fost date in folosinta dupa data de 01.01.2006,

- diferenta in suma de ..... lei dintre valoarea de inventar a obiectelor de inventar intrate in patrimoniul rulaj cont 303 si obiectele de inventar constatate la inventarul faptic exista o diferenta in suma de ..... reprezinta o eroare de interpretare a comisiei de inventariere.

Avand in vedere documentele anexate la dosarul cauzei copia contractelor de comodat si de inchiriere, nota explicativa data de administrator, raportul de inspectie fiscala si notele de inventariere se retin ca intemeiate constatările organelor de inspectie fiscal cu privire la respingerea dreptului de deducere aferent achizitiei de mijloace fixe si obiecte de inventar din urmatoarele considerente:

Petenta nu face dovada utilizarii acestora pentru operatiunile taxabile desfasurate intrucat conform propriilor declaratii obiectele de inventar si mijloacele fixe inchiriate sunt in suma de ....lei insa la 31.12.2005 petenta nu a intocmit un inventar faptic al acestora. Pentru spatiile inscrise in contractele de comodat din 01.09.2005 si 15.10.2005 nu au fost incheiate contracte de inchiriere si nu a fost notificat organul fiscal privind optiunea de taxare a acestora, iar mijloacele fixe si obiectele de inventar in valoare de ..... lei nu au fost date in folosinta pana la 31 dec. 2005, astfel incat rezulta cu claritate faptul ca petenta nu face dovada utilizarii acestora in scopul desfasurarii operatiunilor sale taxabile.

Astfel sunt incidente prevederile art.126 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, TVA fiind nedeductibil pentru desfasurarea unor operatiuni fara drept de deducere

Fata de cele aratate in speta sunt aplicabile prevederile art.145, pct.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

*“Art.145 - (1) Dreptul de deducere ia nastere in momentul in care taxa pe valoarea adaugata deductibila devine exigibila.*

*(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:*

*a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila”.*

Pentru considerentele aratate si avand in vedere ca nici in timpul controlului nici in faza de contestare petenta nu a facut dovada utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile a mijloacelor fixe si obiectelor de inventar care nu au fost date in folosinta pana la data de 31.12.2005 in suma de ..... lei precum si a obiectelor de inventar in suma de ..... lei diferenta intre valoare obiectelor de inventar intrate in patrimoniul si cele constatate la inventarul faptic se retine ca organul de control in mod legal a respins de la deductibilitate TVA in suma de .... lei.

b) Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de ....lei, aferenta modernizarilor efectuate de catre petenta in favoarea unei terte persoane si nefacturate.

**Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de .... lei cauza supusa solutionarii DGFP Brasov este daca petenta trebuia sa colecteze TVA in conditiile in care a efectuat amenajari si modernizari la imobilele apartinand administratorului in schimbul folosintei imobilelor in baza unui contract de comodat.**

Echipa de inspectie fiscala a constatat ca petenta a efectuat servicii - respectiv lucrari de modernizare in regie proprie- la imobilele din Brasov, in baza contractelor incheiate cu proprietarul, fara sa factureze proprietarului c/v modernizarilor si taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Conform contractelor de comodat incheiate cu proprietara imobilelor asociat unic al SC X , proprietarul cedeaza folosinta imobilelor in schimbul modernizarii si amenajarii acestora.

Cu privire la Contractul de comodat, art.1564 din Codul civil precizeaza:

*“Comodatarul este dator sa intregeasca, ca un bun proprietar, de conservarea lucrului imprumutat”.*

In speta petenta a adus un plus de valoare bunurilor imprumutate prin realizarea lucrarilor de modernizare care devin proprietatea asociatului unic .

In drept cu privire la dreptul de accesiune asupra celor unite si incorporate cu lucrul in modul de dobandire al proprietatii, CODUL CIVIL la art.488 si 645 precizeaza:

*Art.488”Tot ce se uneste si se incorporeaza cu lucrul se cuvine proprietarului lucrului.*

*Art.645Proprietatea se mai dobandeste prin accesiune sau incorporatiune”.*

Prin modernizarea imobilelor in perioada ianuarie- decembrie 2005, s-a adaugat in plus fata de stadiul la care acestea au fost luate in folosinta, valoarea de ....lei (aferent careia s-a dedus TVA in valoare de ..... lei).

Organul de inspectie fiscala a constatat ca modernizarea imobilelor in suma de .....lei, reprezinta o prestare de serviciu cu plata efectuata in favoarea asociatilor, in cauza sunt aplicabile prevederile art.126, pct.1) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

*“Art.126-(1) In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se curpind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:*

*a)constituie o livrare de bunuri sau prestare de servicii efectuate cu plata;*

*b)locul de livrare a bunurilor sau de restare a serviciilor este considerat a fi in Romania;*

*c)livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este defnita la art.127 alin.1) ....”.*

Totodata art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

*“In cazul unei operatiuni care implica o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii in schimbul unei livrari de bunuri si/sau prestari servicii, fiecare persoana impozabila se considera ca a efectuat o livrare de bunuri si/ sau o prestare de servicii cu plata”.*

Din Nota explicativa procesele verbale de receptie a mijloacelor fixe intocmite dupa data prestarii serviciilor si listei de inventariere intocmita de catre contribuabil la data de 31.12.2005, reiese ca modernizarile si amenajarile aferent carora s-a dedus TVA in valoare de ... lei, s-au finalizat pana la data de 31.12.2005.

In consecinta taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta serviciilor nefacturate reprezentand modernizari si amenajari prestate pana la data de 31.12.2005 in suma de ..... lei, este exigibila pana cel tarziu la data de 31.12.2005 conform art.134, pct.3) din Legea nr.571/2003 privin Codul fiscal care precizeaza:

Art.134, alin.3) din Legea nr.571/2003

*“Faptul generator al taxei reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*3)Faptul generator al taxei intervine si taxa devine exigibila , la data livrarii de bunuri sau la data prestarii de servicii, cu exceptiile prevazute in prezentul titlu.”*

Fata de cele aratate si de prevederile legale aplicabile in speta nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei sustinerea petentei ca in calitate de comodatari nu s-a angajat contractual la nici un schimb de servicii, ca modernizarea efectuata in realitate nu reprezinta o prestare de servicii cu plata ci o investitie, prin modernizarile afectuate s-a realizat un plus de valoare al imobilelor care devin proprietatea asociatului unic astfel incat se constata ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca aceste lucrari reprezinta o prestare de servicii efectuata in favoarea proprietarului imobilelor.

Pentru considerentele aratate urmeaza a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere.

c) Referitor la TVA contestata in suma de... lei

Organul de inspectie fiscala a constatat ca TVA in suma de .... lei reprezinta TVA aferenta facturilor din 05.08.2005 formular care nu apartine SC X factura inregistrandu-se in mod eronat de catre petenta in evidenta contabila - atat ca venit si TVA colectata aferenta cat si ca si creanta).

De asemenea organul de inspectie fiscala a constatat ca suma de ...lei reprezinta sold initial dublat al ct. 4424 “TVA de recuperat”.

Petenta nu-si motiveaza contestatia pentru acest capat de cerere.

In speta sunt aplicabile prevederile art.183 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

*“(1)In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei.Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.”*

Avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta urmeaza a se respinge ca nemotivata contestatia pentru acest capat de cerere.

1.2 Referitor la impozitul pe venit microintreprinderi in suma de... lei:

Aferent bazei impozabile suplimentare stabilita aferent serviciilor de modernizare nefacturate de catre contribuabil, proprietarului de drept in valoare totala de ..... lei, echipa de inspectie fiscala a impus operatiunea reprezentand venit, cu impozit pe veniturile microintreprinderilor stabilind in sarcina petentei un impozit pe venit microintreprinderi aferent trimestrului patru 2005, in suma de ..... lei.

In drept, art. 108 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

*“(1)Baza impozabila a impozitului pe veniturile microintreprinderilor o constituie veniturile din orice sursa...”*

Avand in vedere prevederile art.108 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal al carui continut a fost specificat se retine ca organul de inspectie fiscala in mod legal a stabilit impozit pe venit microintreprinderi asupra venitului in suma de ... lei, neconstituit de catre petenta.

In consecinta nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei sustinerea petentei ca baza suplimentara impozabila a fost determinata eronat, in baza

unei presupuse obligatii de facturare a serviciilor de modernizare a imobilelor, urmand a se respinge contestatia si pentru acest capat de cerere.

1.3 Referitor la majorarile de intarziere in suma de... lei aferente TVA si majorarile de intarziere in suma de ... lei aferente impozitului pe venit microintreprinderi.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere in suma de ....lei aferente TVA si majorarile de intarziere in suma de .... lei aferente impozitului pe venit microintreprinder se retine ca stabilirea acestora reprezinta o masura accesorie in raport cu debitul si conform principiului de drept accesoriul urmeaza principalul petenta datorand debitul de natura TVA in suma de ..... lei si debitul de natura impozitului pe venit microintreprinderi in suma de ..... lei ea datoreaza majorarile de intarziere in suma de .... lei aferente TVA si majorarile de intarziere in suma de .... lei aferente impozitului pe venit microintreprinder, astfel incit urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia petentei pentru acest capat de cerere.

1.4 Referitor la solicitarea petentei de suspendare a executarii actului administrativ fiscal:

**Cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P.Brașov -Biroul de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației pentru acest capăt de cerere , în condițiile în care decizia pentru soluționarea pe fond a contestației a fost emisă iar suspendarea dăinuie până la soluționarea căii administrative de atac.**

În fapt, prin cererea formulată petenta solicită suspendarea executării actului administrativ fiscal până la soluționarea contestației, fără să aducă argumente temeinice privind existența unei îndoieli puternice asupra legalității actului atacat și fără să prezinte documente în susținerea acestei cereri.

În drept, în art.185 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

*"(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.*

*(2) Organul de soluționare a contestației poate suspenda executarea actului administrativ atacat până la soluționarea contestației, la cererea temeinic justificată a contestatorului."*

De asemenea pct.11.9 din OMF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală,precizează :

*"11.9. În toate cazurile, suspendarea executării actului administrativ fiscal dăinuie până la soluționarea căii administrative de atac, chiar dacă pentru a se pronunța organul de soluționare a emis anterior o decizie de suspendare a soluționării contestației, urmând ca procedura să fie reluată după încetarea motivului care a determinat suspendarea soluționării cauzei."*

Având în vedere prevederile legale aplicabile în speță, faptul că petenta nu aduce argumente temeinice în susținerea cauzei iar procedura de suspendare a executării actelor administrative atacate dăinuie până la soluționarea contestației în calea administrativă de atac, în conformitate cu prevederile pct.11.9 din OMF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, urmează ca solicitarea petentei pentru acest capăt de cerere să fie respinsă ca rămasă fără obiect.

Pentru considerentele aratate și în temeiul art. 185 din OG.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală se:

### **DECIDE :**

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de către SC X pentru :
    - TVA
    - majorări de întârziere aferente TVA
    - impozit pe venit microintreprinderi
    - majorări de întârziere aferente impozit pe venit microintreprinderi
  2. Respingerea ca rămasă fără obiect a contestației cu privire la suspendarea executării actului administrativ fiscal până la soluționarea contestației.
- Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Brașov în termenul prevăzut de Legea 554/2004 privind Contenciosul administrativ.