



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , .X., CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48

DECIZIA nr.92/2015

privind soluționarea contestației formulată de
SC .X. SRL din .X.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. **A_SLP .X./29 .01.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr..X./20 .01.2015, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP .X./29 .01.2015 cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL** cu sediul în .X. , str. .X. , județul .X. CUI RO .X. , înregistrată la ORC sub nr.J02/X /2001.

Contestația a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-TM .X./08 .12.2014* act administrativ fiscal emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. in baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .X./08.12.2014, privind suma de **.X. lei**, reprezentand:

- **.X. lei – taxa pe valoarea adaugata,**
- **.X. lei – dobanzi/majorari de intarziere,**
- **.X. lei – penalitati de intarziere,**
- **.X. lei – impozit pe profit,**
- **.X. lei – dobanzi/majorari de intarziere,**
- **.X. lei – penalitati de intarziere.**

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal emis, respectiv **10.12.2015**, potrivit semnăturii olografe a administratorului .X. și ștampilei SC .X. SRL, aplicată pe adresa de înaintare nr..X. /09.12.2014, anexată la dosarul cauzei în copie, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv **09.01.2015**, conform datei înscrisa pe plicul de expediere, aflat în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **SC .X. SRL** la data depunerii contestației figurand

la pozitia nr.X din Anexa nr.1 „Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2015” la OPANAF nr.3661/2014 privind organizarea activitatii de administrare a marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SRL**.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-TM .X./08 .12.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .X./08 .12.2014, societatea susține următoarele:

1. Referitor la constatările fiscale privind impozitul pe profit.

a) în ceea ce privește achizițiile efectuate de la SC .X. SRL în sumă de **.X. lei**, contestarea precizează ca organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit, întrucât « *achizițiile care au generat cheltuielile evidentiate mai sus au fost efectiv realizate, fiind de asemenea efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile* ».

Societatea susține ca platile efectuate către SC .X. SRL reprezintă cheltuieli de reclama și publicitate, constând în achiziționarea de cutii de carton inscripționate cu numele firmei și cu însemnele societății și nu există niciun motiv pentru a nu recunoaște destinația acestor cheltuieli ca fiind de reclama și publicitate, aspect care oricum este irelevant din punct de vedere al deductibilității. Chiar dacă nu ar fi considerate ca fiind cheltuieli de reclama și publicitate, platile efectuate către .X. SRL au avut ca scop achiziționarea de ambalaje pentru piesele și produsele comercializate de către societate, situație în care societatea contestată oricum sunt integral deductibile în temeiul art.21 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, contestata subliniază că în conformitate cu prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale sunt obligate să identifice scopul real al tranzacției, să indice conținutul economic real al tranzacției, respectiv scopul real al tranzacțiilor reanalizate de către organele fiscale, or din analiza actelor administrativ fiscale emise nu rezulta în ce mod a fost afectat bugetul de stat, cine a avut de beneficiat în detrimentul bugetului de stat prin operațiunile controlate, în condițiile în care:

- *cheltuielile au fost efectuate, banii iesind din patrimoniul societății*
- *a fost încheiat un singur contract cu .X. SRL deci facturile nu puteau fi emise în baza altui contract*
- *relațiile cu .X. SRL nu sunt amiabile, cum reiese de altfel din declarațiile false ale acestora că nu au desfășurat activități economice cu contestata*

- facturile se refera la cutii inscriptionate cu insemnele societatii noastre.

Totodată, contestatara menționează că organele de inspecție fiscală nu pot face legatura dintre facturi si contract, în condițiile în care documentul justificativ este factura si nu se invoca neregularitati ale acestora, respectiv ca acestea nu pot fi justificate ca fiind cheltuieli de reclama si publicitate, desi oricum au natura juridica a unor cheltuieli cu ambalajele.

Astfel, contestatara apreciază ca motivarea faptică este insuficienta, ceea ce atrage nulitatea actelor atacate, pentru ca are drept consecinta imposibilitatea atacarii acesteia in justitie in mod eficient și contravine art.6 alin.1 din Conventia Europeana a Drepturilor Omului, articol care garanteaza dreptul la un proces echitabil si in lumina caruia sanctiunea nemotivarii nu poate fi decat nulitatea. Mai mult, jurisprudenta Curtii Europene a Drepturilor Omului confirma intru totul acest punct de vedere, orientare adoptata fara echivoc atat de instanta suprema cat si de Curtea Europeana de Justitie.

b) in ceea ce privește cheltuielile în sumă de **.X. lei** efectuate cu punctul de lucru al societății din localitatea .X. , respectiv .X. , contestatara precizează că aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, întrucât:

- a inchiriat in baza contractului de inchiriere nr..X./12 .05.2008 de la SC .X. SRL un imobil in localitatea .X. jud..X. , cu scopul de a infiinta o unitate de cazare turistica,

- s-a obtinut in anul 2011 certificatul de clasificare nr..X. /28.07.2011 emis de Ministerul Dezvoltarii Regionale si Turismului și “*notificarea pentru certificarea conformitatii*” nr..X. /26.07.2011 emisa de Ministerul Sanatatii, Directia de Sanatate Publica Judeteana .X. , prin care se cerifica faptul ca .X. indeplineste reglementarile sanitare in vigoare pentru activitatea de hoteluri si alte facilitati de cazare pentru vacante si perioade de scurta durata,

- în vederea infiintarii si functionarii acestei unitati s-au realizat achizițiile de bunuri prezentate in anexa 2 la contestatie,

- in baza autorizatiilor, sus mentionate, societatea a obtinut venituri din activitati desfasurate la unitatea .X. din .X. , venituri inregistrate in contabilitate si luate in calcul la stabilirea impozitului pe profit datorat de societate,

- cheltuielile ocazionate de achizitia bunurilor prezentate in anexa 2 la contestatie au fost destinate dotarii unitatii .X. din .X. iar din exploatarea acesteia s-au realizat venituri impozabile, fiind respectate prevederile art.19 alin.1 si art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la constatările fiscale privind taxa pe valoarea adăugata, societatea susține că :

a) în ceea ce privește suma de **.X. lei** stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind TVA fără drept de deducere, contestatara precizează că aceleași argumentele menționate la pct.1.a conduc la concluzia potrivit careia respectivele achizitii au servit operațiunilor taxabile ale societății, existând astfel dreptul de a deduce a TVA aferenta, conform art.145 alin.2 lit.a din Legea n.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) în ceea ce privește achizițiile de bunuri prezentate în anexa 2 la contestație, contestatara precizează că acestea au fost destinate dotării unității de cazare **.X.** din **.X.**, iar operațiunile de cazare hoteliera realizate la aceasta unitate nu sunt operațiuni scutite de TVA fara drept de deducere, incadrabile la art.141 din Legea n.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, societatea precizează că în mod corect a colectat TVA aplicand cotele prevazute la art.140 din Legea n.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avand dreptul de a deduce TVA aferentă cheltuielilor care au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Astfel, TVA aferentă acestor achizitii în suma de **.X. lei** este deductibilă fiind respectate prevederile art.145 alin.2 lit.a din Legea n.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) în ceea ce privește TVA în suma de **.X. lei** aferentă achiziției intracomunitare de bunuri reprezentând gratarul "*barbecue*", contestatara precizează că această achiziție s-a realizat de către societate în vederea dotării unității hoteliere **.X.** din stațiunea **.X.**

Astfel, în baza prevederilor art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea susține că are drept la deducerea TVA aferenta acestei achizitii. Contestatara precizează că în baza art.157 alin.1 invocat de organele de inspecție fiscală, are obligația să plătească TVA aferenta achiziției intracomunitare efectuate, dar în baza art.145 și art.157 alin.2 din același act normativ, avea dreptul concomitent și la deducerea TVA aferenta acestei achizitii, fapt pentru care, efectul fiscal este nul.

Totodată, contestatara menționează că nu a înregistrat în contabilitate și în decontul de TVA operațiunea de taxare inversa pentru achiziția intracomunitară efectuată, dar organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile pct.46 alin.5 și alin.6 din HG nr.44/2004 dat în aplicarea art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare atunci când au stabilit doar TVA colectată pentru această achiziție, fără a reține concomitent și dreptul de deducere pentru aceeași sumă conform art.157 alin.2 din același act normativ, în perioada fiscală în care s-a finalizat inspecția fiscală și nu să procedeze doar la colectarea TVA aferentă acestei achizitii în suma de **.X. lei**.

d) în ceea ce privește TVA colectată în sumă de **.X. lei** aferenta vânzării imobilului situat în localitatea **.X.**, jud..**.X.**, contestatara menționează:

- prin contractul de vânzare cumparare autentificat sub nr..**.X.** /15.04.2009 societatea vinde doamnei **.X.** un imobil situat în localitatea **.X.**, jud..**.X.**,

pentru suma totala de .X. lei. In baza acestui contract se intocmeste factura nr..X. /15.04.2009 in valoare totala de .X. lei pe care se face mentiunea "scutit de tva conform art.141 lit.f". Inainte de realizarea vanzarii societatea procedeaza la evaluarea imobilelor mai sus descrise.

- sunt invocate prevederile art.141 alin.2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.37 din HG nr.44/2004, art.1 alin.(1) si (2) Legea nr.50/1991, art.47 alin.(5) din Legea 350/2001.

- analizand operatiunea de vanzare a terenului si a cladirilor edificate pe acesta prin prisma reglementarilor legale mai sus citate, atat constructiile cat si terenul pe care sunt edificate formeaza un singur corp funciar, edificat printr-un singur numar cadastral, aspect confirmat si prin raportul de inspectie fiscala, contestatara precizează că acestei tranzactii îi sunt incidente prevederile pct.37 alin.(1) din HG nr.44/2004.

De asemenea, pentru a stabili regimul fiscal aferent imobilelor pe care urma sa le vanda, societatea a procedat la evaluarea constructiilor si a terenului pe care acestea au fost edificate.

- prin raportul de evaluare s-a stabilit că valoarea de piata a terenului este mai mare decat valoarea de piata a constructiilor, iar din punct de vedere al regimului de impozitare pentru TVA constructiile urmeaza regimul terenului pe care sunt edificate. Astfel, nu are niciun fel de importanta daca cladirile edificate pe teren sunt considerate din punct de vedere al TVA constructii noi ci important este daca terenul este un teren construibil sau nu.

- conform prevederilor legale, calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu alta destinatie se efectueaza la data vanzarii terenului si rezulta din certificatul de urbanism. De asemenea, conform definitiei de la art.141 alin.2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, terenul construibil este un teren pe care se pot executa constructii conform legislatiei in vigoare.

- analizand certificatul de urbanism nr..X./12.03.2009 (anexa 5 la contestatie) emis de Primaria orasului .X., contestatara precizează că terenul este situat in intravilanul Orasului .X., iar din punct de vedere al regimului tehnic indicatorii POT si CUT sunt in conformitate cu autorizatia de construire nr..X. /1991. Aceasta autorizatie (anexa 6 la contestatie) este tocmai aceea in baza careia s-au edificat constructiile existente pe teren.

- pentru a stabili daca terenul pe care sunt edificate constructiile este construibil in acceptiunea legii, adica daca pe acest teren la data livrarii se mai pot executa constructii, altele decat cele deja existente, trebuie stabilit daca potrivit legislatiei in vigoare privind autorizarea efectuării de constructii exista posibilitatea construirii la data livrării lui.

- terenul livrat fiind intravilan, posibilitatea edificării de constructii pe acesta depinde de respectarea indicatorilor POT si CUT stabiliti prin plan urbanistic zonal al acestui teren. Conform certificatelor de urbanism, prin constructiile edificate in baza autorizatiei de construire nr..X. /1991 acesti indicatori erau la data vanzării imobilului ocupati la cota maxima.

- devine astfel imposibil de contestat ca potrivit legislatiei in vigoare la data livrării imobilului acesta nu era construibil, aspect confirmat in mod expres de autoritatile locale care au aratat ca pentru acest teren la data livrării nu se mai putea elibera o autorizatie de construire pentru edificarea altor constructii. Acest lucru este intarit si prin adresa Primariei Orasului .X. nr..X./20.11.2014 - anexa 7 la contestatie. Deoarece executarea constructiilor se poate face doar in baza autorizatiei de construire conform art.1 alin.(1) Legea nr.50/1990 se confirma intru totul demersul interpretativ expus mai sus. În susținere, societatea invocă Decizia Civila nr..X./22.10.2013 pronunțată de Curtea de Apel .X., intr-o speta similara.

Astfel, contestatară precizează că terenul nu avea calitatea de teren construibil, iar livrarea acestuia constituie o operatiune scutita de TVA conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucat cladirile urmeaza regimul de impozitare al terenului, iar suma de .X. lei a fost nelegal stabilita suplimentar in sarcina societatii.

3. În ceea ce privește accesoriile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, societatea precizează că soarta debitului accesoriu urmeaza soarta debitului principal conform principiului general "accessorium sequitur principale" concretizat in materie fiscala la art.47 alin. (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea caruia se desprinde fara echivoc faptul ca desfiintarea, incetarea sau modificarea din orice cauza a obligatiei principale atrage desfiintarea, incetarea sau modificarea obligatiei accesorii.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-TM .X./08 .12.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspectie fiscală nr.F-TM .X./08 .12.2014, astfel:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit (perioada 01.01.2008-31.12.2013) organele de inspectie fiscală au constatat următoarele deficiențe care au fost contestate:

- cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei reprezentand "cutii carton cerate" pentru care nu au fost prezentate documente justificative potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării in gestiune, dupa caz, potrivit normelor. Organele de inspectie fiscale au constatat că aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul realizării de venituri impozabile pentru societate, nefiind respectate prevederile art.19 (1), art.21 (1), art.21(4) f) titlul II din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificarile și completările ulterioare, în corelație cu prevederile din Decizia V a Înaltei Curți de Casatie și Justitie.

- cheltuieli nedeductibile în suma de **.X. lei** având în vedere prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f), art.24 alin.(11) lit.a) titlul II din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare, pct.70² titlul II din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, deoarece au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care aceste cheltuieli reprezentând achiziții de bunuri și servicii, și cheltuieli reprezentând amortizarea mijloacelor fixe care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile de către SC .X. SRL, pentru care nu se poate justifica achiziția sau prestarea acestora în scopul activităților economice desfășurate de societate.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei (01.12.2008-30.04.2014), organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe care au fost contestate:

- societatea a dedus TVA în suma de **.X. lei** din facturile emise de SC .X. SRL reprezentând "*cutii carton cerate*", fără a face dovada ca achizițiile au avut loc. Faptul ca achizițiile nu au avut loc, este dovedit de adresa de răspuns a SC .X. SRL nr..X./12.11.2014 înregistrată la I.F.C.M sub nr..X./12.11.2014, ca urmare a solicitării de informații în baza prevederilor art.52 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, cu adresa nr..X./11.11.2014, unde se menționează că SC .X. SRL nu a avut relații comerciale cu SC .X. SRL.

Astfel, întrucât nu au fost respectate prevederile art.134 (1), art.134¹ (1) și (7) art.145 (1) titlul VI din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în corelație cu prevederile din Decizia V a Înaltei Curți de Casatie și Justitie, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu au fost îndeplinite condițiile pentru ca taxa în suma de **.X. lei** să fie exigibilă deoarece faptul generator nu a avut loc;

- suma de **.X. lei** – reprezintă TVA dedusă de societate din facturile emise de furnizori reprezentând achiziții de bunuri, iar organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.145 (2) a) și c), art.146 (1) a) titlul VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în corelație cu prevederile din Decizia V a Înaltei Curți de Casatie și Justitie, deoarece a fost dedusă TVA de pe facturi emise de furnizori reprezentând achiziții de bunuri care nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere ale societății, pentru care nu s-a justificat achiziția acestora în scopul activităților economice desfășurate de societate.

- suma de **.X. lei** – reprezintă TVA colectată, stabilită în baza facturii nr..X./22.10.2009 emisă de furnizorul .X. din Italia, cod TVA IT.X.. Societatea a achiziționat "*barbeque și accesorii*" cu o valoare de **.X. euro** (echiv **.X. lei**), achiziție care nu a fost destinată utilizării în folosul

operatiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere ale societatii, pentru care nu s-a justificat achizitia acestora in scopul activitatilor economice desfasurate de societate și pentru care nu s-a efectuat taxare inversa, nu s-a intocmit nota contabila 4426=4427 cu valoarea TVA-ului datorat in suma de .X. lei.

Intrucât, nu au fost respectate prevederile art.140 (1), art.138.1, art.157 (1) si (2) titlul VI din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, și nu a fost colectat TVA la achizitia intracomunitara reprezentand "barbeque", s-a stabilit o diferenta TVA colectata in suma de .X. lei (.X.*19%).

- suma de **.X. lei** – reprezintă TVA colectată de organele de inspectie fiscala, întrucât nu au fost respectate prevederile art.141 (2) f), art.128 (1) art. 140 (1) titlul VI din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, pct.37(1) b, pct.37(4) titlul VI din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu privire la tranzacția privind vanzarea imobilelor prin factura nr..X. /15.04.2009 emisa de SC .X. SRL pentru beneficiar .X..

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.119(1), art.120(1) și art.120¹(1) din OG 92/2003 rep. cu modificarile ulterioare, au fost calculate dobanzi, respectiv majorari de intarziere in suma de .X. lei și penalitati de intarziere in suma de .X. lei.

Pentru diferenta de TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei conform prevederilor art.119(1), art.120(1) și art.120¹(1) din OG 92/2003 rep. cu modificarile ulterioare, au fost calculate dobanzi de intarziere respectiv majorari intarziere in suma de .X. lei și penalitati de intarziere totale de .X. lei.

Dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere au fost calculate pana la 28.11.2014.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei aferente achiziționării de cutii carton inscriptionate cu numele firmei si cu brendurile societatii și la TVA în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil și la dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat ca bunurile nu au fost achiziționate în fapt, furnizorul nerecunoscând tranzacția, iar societatea nu face dovada intrării în gestiune a bunurilor.

În fapt, SC .X. SRL a înregistrat în anul 2009 cheltuieli cu reclama și publicitatea în sumă totală de .X. lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturilor emise de SC .X. SRL reprezentând *“cutii carton cerate”*.

Organele de inspecție fiscală, urmare verificărilor efectuate, au constatat că societatea nu face dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, iar taxa nu este exigibilă deoarece faptul generator nu a avut loc, astfel încât S.C. .X. S.R.L. nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar cheltuielile aferente sunt nedeductibile conform prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f), art.134 alin.(1), art.134¹ alin.(1) și alin.(7) art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

”cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”, și

pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se fac următoarele precizări:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Totodata, conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Fata de prevederile legale de mai sus se retine că sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada realității operațiunii.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin **documente legale și corect întocmite.**

Conform pct.31 din Anexa 1 la OMEF nr.3512/23.12.2008 *“La gestiune, fișele de magazie se țin în ordinea în care sunt înscrise materialele în registrul stocurilor. În aceste fișe cantitățile se înregistrează zilnic de gestionar sau persoana desemnată, pe baza documentelor de intrare (factură, aviz de însoțire a mărfii, notă de recepție și constatare de diferențe etc.) și a documentelor de ieșire (bon de consum, fișă limită de consum, aviz de însoțire a mărfii, factură, bon de transfer etc.), poziție cu poziție. De asemenea, în fișele de magazie se înscriu plusurile de la inventar pe coloana "Intrări" și minusurile de la inventar pe coloana "Ieșiri”.*

Potrivit celor prezentate, simpla înregistrare în contabilitate a facturilor/bonurilor fiscale nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile, legea fiscală stipulând că pentru înscrisurile care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ nu se admite deducerea cheltuielilor care concură direct la calculul impozitului pe profit/diminuarea pierderii fiscale.

În ceea ce privește TVA sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunii, prevede:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale citate, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor

achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

De asemenea, potrivit art.134 alin.(1), art.134¹ alin.(1) și art.134² alin. (1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“Art.134 - Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.”

“ ART. 134¹ - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

“ART. 134²) - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. [...];”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .X./08 .12.2014, contractul de vânzare-cumpărare nr..X./12.05.2009 încheiat cu SC .X. SRL, un număr de x facturi din luna iulie 2009, se reține că societatea a considerat cheltuielile în sumă de .X. lei ca fiind deductibile și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor menționate, reprezentând „cutii carton cerate”.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală, urmare verificărilor efectuate, au constatat că din întreg cuprinsul contractului de vânzare-cumpărare nr..X./12.05.2009 încheiat cu SC .X. SRL (anexat în copie la dosarul cauzei) și facturile înregistrate în evidența contabilă a SC .X. SRL, nu rezulta la ce produse se refera contractul și nu se poate face nici o legatură între contract și facturile înregistrate în evidența contabilă a SC .X. SRL.

Or, pct.219 alin.(1) din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, aprobate prin O.M.F.P. nr.1752/2005 stabilește "contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor [...]", iar conform pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal "veniturile

si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile", ceea ce intareste faptul ca astfel de cheltuieli nu pot fi considerate cheltuieli de reclama si publicitate in lipsa unor prevederi contractuale care sa prevada obligatia prestatorului de a presta servicii de aceasta natura.

Mai mult, din raspunsul transmis de societate cu adresa nr..X./03.11.2014, aflată în copie la dosarul cauzei, rezulta ca facturile emise de SC .X. SRL inregistrate in debit cont 623-reclama si publicitate, reprezinta achizitii cutii carton inscriptionate cu numele firmei si cu brendurile societatii, or contestatara nu prezinta documente din care sa rezulte ca achizitiile acestor cutii pot constitui in fapt, cheltuieli de reclama si publicitate, conform prevederilor legale, ca aceste cutii au fost efectiv inscriptionate cu numele firmei si cu brendurile societatii, asa cum declara administratorul societatii in adresa sus menționată.

De asemenea, din analiza contestației, se reține că societatea motivează că aceste achiziții „*au fost efectiv realizate, fiind de asemenea efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile, [...], au servit operațiunilor taxabile ale societății*” iar “*platile efectuate catre .X. SRL reprezinta cheltuieli de reclama si publicitate, constand in achizitionarea de cutii de carton inscriptionate cu numele firmei si cu insemnele societatii.*”, fără a fi depuse în susținere documente justificative in sustinerea acestui punct din contestație.

Or, se reține că prin adresa emisa de Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii sub nr..X./11.11.2014 s-a transmis o solicitare de furnizare informatii la SC .X. SRL, iar cu adresa nr..X./12.11.2014 transmisa prin fax si inregistrata la I.F.C.M. sub nr..X./12.11.2014, domnul Ionut Danut Cardos, in calitate de administrator al SC .X. SRL precizează: “Referitor la adresa nr..X./11.11.2014, va facem cunoscut ca, din evidentele noastre contabile societatea SC .X. SRL cod fiscal .X. nu a avut relatii comerciale cu SC .X. SRL CUI .X.”.

Totodată, se reține că nici în susținerea contestației, societatea nu a înțeles să depună documente justificative care să probeze achizițiile de cutii, respectiv un contract încheiat cu S.C. .X. S.R.L., precum și orice alt document care să probeze natura de „*reclamă și publicitate*” a acestor achiziții, așa cum afirmă societatea, respectiv prezentarea planului de publicitate adoptat cu identificarea oportunităților și dezavantajelor, a obiectivelor de reclamă și a strategiilor de atingere a acestora, programul acțiunilor de reclamă și publicitate, metodele de promovare folosite, respectiv promoții, publicitate, site web etc, fapt pentru care acest argument al societății, nefiind susținut cu documente justificative, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căreia “*nu exista niciun motiv pentru a nu recunoaste destinatia acestor cheltuieli ca fiind de*

reclama si publicitate, aspect care oricum este irelevant din punct de vedere al deductibilitatii. Chiar daca nu ar fi considerate ca fiind cheltuieli de reclama si publicitate, platile efectuate catre .X. SRL au avut ca scop achizitionarea de ambalaje pentru piesele si produsele comercializate de catre societatea noastra, situatie in care oricum sunt integral deductibile in temeiul art.21 alin.2 lit.a C. Fiscal.”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât conform prevederilor art.2 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, achizițiile de ambalaje se inregistreaza in cont 381 iar achizițiile de produse pentru reclama si publicitate in cont 623, analitic distinct si in fiecare caz in parte actele normative in vigoare au reglementări distincte privind documentele justificative obligatorii pentru încadrarea costurilor aferente ca deductibile la calculul profitului impozabil.

Prin urmare, pentru achizițiile efectuate de S.C. .X. S.R.L. în baza celor X de facturi seria CON nr.X/03.06.2008 de la S.C. .X. S.R.L., reprezentând „cutii carton cerate”, nu au fost prezentate documente probatorii prin care să se facă dovada achiziționării acestora, societatea nefăcând dovada intrării în gestiune a acestora.

Față de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei și prevederile legale aplicabile speței în cauză, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat deductibilitate cheltuielilor și drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în cele 26 de facturi reprezentând „cutii carton cerate”, emise de S.C. .X. S.R.L., fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei și pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar și accesoriile în sumă de .X. lei aferente TVA stabilită suplimentar, se reține că acestea urmează soarta principalului și întrucât prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al acestora, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru acest capăt de cerere.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei aferente achiziționării de bunuri și cheltuieli reprezentând amortizarea mijloacelor fixe, Agenția Națională de

Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, în condițiile în care nu se face dovada că aceste bunuri au fost achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt, societatea a achiziționat în perioada 2009-2013 diverse bunuri în valoare de .X. lei, considerând cheltuielile deductibile fiscal, respectiv: grill si accesorii gradina, piese barbeque, scaun lemn gradina, cabina dus cu hidromasaj, masina tocat carne, bucatarie rulanta, frigider pentru vin. De asemenea, societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe: aparat masaj, barbeque.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile și au fost încadrate ca și cheltuieli nedeductibile fiscal, potrivit prevederilor art.19 alin(1), art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) art.24 alin.(11) lit.a) din Legea nr.571/2003 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile [...]”.

coroborat cu pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor [...]”.

Din dispozițiile legale sus citate, se reține că sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cele înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor.

Conform art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 2009-2013, stipulează:

“Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

(...)

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24,”, iar art.24 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, precizează:

„(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.[...]”

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”

Incepând cu data de 07.10.2009 art.24 alin.2 prezinta următoarea formă:

“(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”

Astfel, cheltuielile aferente achiziționării unor mijloace fixe se pot recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, în condițiile în care mijlocul fix amortizabil este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului și are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Condițiile prevăzute de lege fiind impuse a se îndeplini cumulativ, presupune că neîndeplinirea uneia din aceste conditii conduce automat la nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe.

În ceea ce privește procedura privind amortizarea mijloacelor fixe achiziționate, sunt aplicabile prevederile art.24 alin.7, alin.9 și alin.11 lit.a din actul normativ mai sus menționat, care precizează începând cu 01.01.2009:

“(7) În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea de intrare a mijlocului fix amortizabil.

Cota de amortizare liniară se calculează raportând numărul 100 la durata normală de utilizare a mijlocului fix.,

(9) În cazul metodei de amortizare accelerată, amortizarea se calculează după cum urmează:

a) pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depăși 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix;

b) pentru următorii ani de utilizare, amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia.

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;[...]"

iar începând cu data de 01.01.2010, art.7 și art.9, prevede:

“(7) În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix amortizabil.

(9) În cazul metodei de amortizare accelerată, amortizarea se calculează după cum urmează:

a) pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depăși 50% din valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix;

b) pentru următorii ani de utilizare, amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia.”

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile cu amortizarea se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune, cu condiția ca mijlocul fix să fie deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, au rezultat următoarele aspecte:

- societatea a închiriat în baza contractului de închiriere nr..X./12 .05.2008 de la SC .X. SRL un imobil în localitatea .X. jud..X. , cu scopul de a înființa o unitate de cazare turistică,
- în anul 2011 s-a obținut certificatul de clasificare nr..X. /28.07.2011 emis de Ministerul Dezvoltării Regionale și Turismului. Conform acestui certificat unitatea .X. se clasifică în categoria “*hosteluri de două stele*”,
- pentru unitatea .X. , s-a obținut și “*notificarea pentru certificarea conformității*” nr..X. /26.07.2011 emisă de Ministerul Sănătății, Direcția de Sănătate Publică Județeană .X. , prin care se certifică faptul că .X. îndeplinește reglementările sanitare în vigoare pentru activitatea de hoteluri și alte facilități de cazare pentru vacanțe și perioade de scurtă durată.

Prin urmare, se reține că simpla achiziție a bunurilor nu reprezintă în sine o recunoaștere a utilizării în scop economic a acestor bunuri, contestatara fiind obligată, să prezinte documentele justificative din care să reiasă că bunurile pentru care s-au efectuat aceste cheltuieli, respectiv amortizarea unora, au fost în scopul realizării de venituri impozabile și nu în scop personal.

Or, contestatara nu a depus în susținerea contestației niciun document din care să reiasă că aceste achiziții au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, ci doar s-a marginit să afirme „[...]

cheltuielile ocazionate de achiziția bunurilor prezentate în anexa nr.2 la prezenta contestație au fost destinate dotării unității .X. din .X. , iar din exploatarea acesteia s-au realizat venituri impozabile [...].

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia „în vederea înființării și funcționării acestei unități s-au realizat achizițiile de bunuri prezentate în anexa nr.2”, organul de soluționare a contestației reține că achizițiile reprezentând “*grill si accesorii gradina, piese barbeque, scaun lemn gradina, cabina dus cu hidromasaj, masina tocat carne, bucatarie rulanta, s.a.*”, sunt achizitionate in perioada 2009 – 2010, deci inainte ca unitatea .X. sa poata desfasura activitati in baza aprobarilor mentionate mai sus primite abia în luna iulie 2011.

În ceea ce privește achizițiile de mijloace fixe, reprezentând aparat masaj, barbeque, la data intrării în patrimoniul contribuabilului și care ar fi trebuit să fie incluse în categoria mijloacelor fixe amortizabile, iar cheltuiala acestora să fie dedusă pe seama amortizării, societatea nu a făcut dovada că îi erau necesare și nu a prezentat documente din care să rezulte că a desfășurat activitate cu acestea, în scopul realizării de operațiuni taxabile și obținerii de venituri impozabile.

Așa cum s-a reținut mai sus, că societatea a înregistrat aceste achiziții în evidența contabilă doar în baza facturilor emise de societățile în cauză, fără alte documente justificative care să ateste scopul în care au fost efectuate cheltuielile respective, însă simpla procurare a unui bun/serviciu pe numele contribuabilului nu reprezintă o recunoaștere a utilizării în sens economic a acestuia.

Totodată, se reține că societatea nu a prezentat documente justificative în susținere, respectiv liste de inventar distinct pentru mijloace fixe alocate acestui punct de lucru de la adresa localitatea .X. , str.Plopiilor bl.C10, inventarul dotărilor din camerele de hostel, etc. Mai mult, nu au fost prezentate documente din care să reiasă că s-au desfășurat activități de alimentație publică: restaurant, bar, bufet, bucatarie etc, ca există pentru acest gen de activități aprobările necesare.

Mai mult, nu au fost prezentate rapoarte de gestiune privind aprovizionarea de alimente și băuturi pentru vreun sector alimentar, pentru a fi justificate achizițiile de genul “*grill, piese barbeque, masina tocat carne, bucatarie rulanta, frigider pentru vin, etc*”.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că societatea contestatoare nici prin contestația formulată nu depune documente justificative, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, iar prin argumentele aduse nu schimbă situația de fapt constatată, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei,

deoarece achizițiile de bunuri nu au fost efectuate în vederea obținerii de venituri impozabile.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, mai sus menționate, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, mai sus menționate, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei

În ceea ce privește accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, se reține că acestea urmează soarta principalului și întrucât prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al acestora, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. S.R.L., beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă că aceste bunuri au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și lit.c), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a justificat că bunurile achiziționate constând în bucatarie rulanta, masina tocat carne, grill și accesorii gradina, scaun lemn gradina, aparat de masaj, cabina dus cu hidromasaj, frigider vin, etc au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, fapt pentru care nu au acceptat la deducere TVA în suma de .X. lei.

În drept, potrivit art.145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile; [...]."

Conform prevederilor pct.45(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în formă aplicabilă până la data de 01.01.2010, prevederi similare pe perioada efectuării operațiunilor semnalate în cauza supusă soluționării :

“(2) 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;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.[...].”

Pentru perioada 01.01.2010-30.11.2013 prevederilor pct.45(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează: *“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art.145 - 147¹ din Codul fiscal. [...]”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, se retine ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea bunurilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile respective.

Având în vedere ca începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se retine ca jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept.

Prin urmare, persoanele impozabile **au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată** aferentă achizițiilor de bunuri **numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate

utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că bunurile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare.**

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere, **simpliciter prezentarea a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.**

În speța, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă faptul că:

- societatea a închiriat în baza contractului de închiriere nr..X./12 .05.2008 de la SC .X. SRL un imobil în localitatea .X. jud..X. , cu scopul de a înființa o unitate de cazare turistică,
- în anul 2011 s-a obținut certificatul de clasificare nr..X. /28.07.2011 emis de Ministerul Dezvoltării Regionale și Turismului. Conform acestui certificat unitatea .X. se clasifică în categoria “*hosteluri de două stele*”,
- pentru unitatea .X. , s-a obținut și “*notificarea pentru certificarea conformității*” nr..X. /26.07.2011 emisă de Ministerul Sănătății, Direcția de Sănătate Publică Județeană .X. , prin care se certifică faptul că .X. îndeplinește reglementările sanitare în vigoare pentru activitatea de hoteluri și alte facilități de cazare pentru vacanțe și perioade de scurtă durată.

Prin urmare, se reține că achizițiile reprezentând “*grill și accesorii grădina, scaun lemn grădina, cabina dus cu hidromasaj, mașina tocat carne, bucatărie rulanta, s.a.*”, așa cum rezultă din anexa 17 la raport, sunt achiziționate în perioada 2009 – 2010, deci înainte ca aceasta unitate să poată desfășura activități în baza aprobărilor menționate mai sus primite abia în luna iulie 2011.

Or, contestatara nu a depus în susținerea contestației niciun document din care să reiasă că aceste achiziții au fost efectuate pentru a servi operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere ale societății, ci doar s-a marginit să afirme „[...] *achizițiile de bunuri [...] au fost destinate dotării unității de cazare .X. din .X. . Operațiunile de cazare hotelieră realizate la această unitate nu sunt operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere, încadrate la art.141 C.fisc. Ca urmare, societatea în mod*

corect a colectat TVA aplicând cotele prevăzute la art. 140 C.fisc., având de asemenea dreptul de a deduce TVA aferentă cheltuielilor cu obținerea veniturilor obținute din aceste operațiuni”.

Așa cum s-a reținut mai sus, societatea a înregistrat aceste achiziții în evidenta contabilă doar în baza facturilor emise de societățile în cauză, fără alte documente justificative care să ateste scopul în care au fost efectuate cheltuielile respective, însă simpla procurare a unui bun/serviciu pe numele contribuabilului nu reprezintă o recunoaștere a utilizării în sens economic a acestuia.

Mai mult, potrivit art.65 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Ca urmare, deși societatea contestă neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor: *grill și accesorii gradina, scaun lemn gradina, cabina dus cu hidromasaj, masina tocat carne, bucatarie rulanta, s.a*, nu prezintă în susținere documente din care să rezulte că bunurile au fost achiziționate în scopul desfășurării activității acesteia, respectiv:

- inventarul dotarilor din camerele de hostel,
- documente din care să reiasă că s-au desfășurat activități de alimentație publică: restaurant, bar, bufet, bucatarie etc, ca există pentru acest gen de activități aprobările necesare
- rapoarte de gestiune privind aprovizionarea de alimente și băuturi pentru vreun sector alimentar, pentru a fi justificate achizițiile de genul *“grill, piese barbecue, masina tocat carne, bucatarie rulanta, frigider pentru vin, etc*, deci în scopul operațiunilor sale taxabile care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere aspectele menționate, coroborate cu prevederile paragrafelor 23 și 24 din cazul C110/94 (INZO), respectiv paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că *“este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii”*, respectiv coroborat cu art.4 din Directiva 112/2006/CE care stipulează că autoritățile fiscale pot solicita dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

Totodată, în vederea demonstrării necesității achiziției unor astfel de bunuri în scopul operațiunilor taxabile societatea trebuia să prezinte documente justificative, în același sens fiind și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Având în vedere că societatea nu a prezentat documente care să justifice achiziția acestor bunuri în scopul operațiunilor taxabile ale

societății, și prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă bunurilor achiziționate.

În ceea ce privește accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente TVA stabilite suplimentar, se reține că acestea urmează soarta principalului și întrucât prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al acestora, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru acest capăt de cerere.

4. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sarcina SC **.X. SRL** pentru achiziția intracomunitară reprezentând grătar-barbecue și accesorii facturate de **.X. din Italia**, în condițiile în care din documentele existente la dosarul contestației nu rezultă ca achiziția intracomunitară în cauză a fost destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, societatea a achiziționat în baza facturii nr..**X./22.10.2009** emisă de furnizorul **.X. din Italia**, cod tva **IT.X.**, „*barbeque și accesorii*” cu o valoare de **.X. euro** (echiv **.X. lei**).

Organele de inspecție fiscală au constatat că:

- achiziția este intracomunitară și nu servește operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere ale societății,
- SC **.X. SRL** nu a efectuat taxare inversă, neîntocmind nota contabilă 4426=4427 cu valoarea TVA datorat în sumă de **.X. lei**,
- fiind o achiziție intracomunitară, conform prevederilor art.157 alin.1) și alin.2) din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare societatea datorează TVA colectată.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-TM **.X./08.12.2014**, TVA suplimentară de plată în sumă de **.X. lei** în baza art.140 alin.(1), art.138.1, art.157 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la data emiterii facturii, respectiv 22.10.2009:

“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - g).”

Astfel, conform prevederilor sus menționate, se reține că în cazul achizițiilor intracomunitare taxa pe valoarea adăugată se va înscrie în decontul de TVA ca taxa deductibilă și taxa colectată cu condiția ca aceste achiziții să fie efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, justificarea bunurilor/serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective fiind aplicabile prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(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;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de

lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, se retine ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea bunurilor/serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Având în vedere prevederile legale invocate, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Or, așa cum rezulta din constatarile de mai sus, achiziția intracomunitară reprezentând *“barbeque si accesorii”* în baza facturii nr..X./22.10.2009 emisa de furnizorul .X. din Italia, cod TVA IT.X., nu a fost efectuată în scopul operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere ale societății în condițiile în care achiziția a fost efectuată înainte ca unitatea .X. să poată desfășura activități hoteliere, întrucât Certificatul de clasificare nr..X. /28.07.2011 emis de Ministerul Dezvoltării Regionale și Turismului și *“Notificare pentru certificarea conformității”* emisa de Ministerul Sănătății – Direcția de Sănătate Publică Județeană .X. , nr..X. /26.07.2011 au fost obținute abia în luna iulie 2011.

Organul de soluționare reține că SC .X. SRL nu a prezentat nici un document din care să rezulte ca achiziția reprezentând *“barbeque si accesorii”* a fost efectuată pentru a servi operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere ale societății.

Astfel, motivat și de cele prezentate la capitolul III punctul 2), organele de inspecție fiscală au stabilit ca **această achiziție nu a fost destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile realizate în perioada verificată**, drept pentru care **au dispus colectarea TVA** în suma totală de **.X. lei**.

Referitor la susținerea SC .X. SRL potrivit căreia *“în condițiile deductibilității integrale a TVA aferentă achiziției intracomunitare, efectul fiscal trebuie să fie, potrivit legii, nul”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece nu este îndeplinită condiția de deductibilitate prevăzută la art.145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ca achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. SRL, astfel că în această situație persoana obligată la plata taxei este contestatară

De asemenea, societatea comercială contestatoare își exprimă nedumerirea privind logica după care aceasta trebuie obligată la plata TVA pentru achiziția intracomunitară în cauză, fără a avea și dreptul de

deducere, respectiv organele fiscale nu au avut în vedere prevederile pct.46 alin.5 și alin.6 din HG nr.44/2004 privind Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Față de acest aspect, se reține că potrivit art.157 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru achizițiile intracomunitare, așa cum este și în cazul societății comerciale contestatoare, persoana impozabilă are obligația să evalueze în decontul de TVA atât taxa colectată aferentă achizițiilor, cât și taxa deductibilă, însă, aceasta se evaluează doar în limitele și condițiile stabilite la art. 145 din același act normativ, privind “*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*”, deci inclusiv cele prevăzute la alin. (2) lit. a) a articolului, susmenționat.

În cazul de față, așa cum am arătat mai sus, pentru TVA în suma de .X. lei societatea contestatoare avea obligația de a colecta TVA fără ca societatea să aibă drept de deducere a TVA, deoarece nu detine documente din care să rezulte că achiziția servește operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere ale societății.

Astfel, SC .X. SRL îi revine potrivit prevederilor legale invocate obligația plății TVA în suma de .X. lei aferentă achiziției intracomunitare.

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai sus citate, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația și pentru accesoriile taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesoriile în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra obligației contribuabilului de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzării de terenuri construite către o persoană fizică, în condițiile în care pe factura emisă este menționată scutirea de TVA, iar societatea nu prezintă în susținere argumente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, S.C. .X. SRL a emis către persoana fizică .X. factura seria ARVDT nr. nr..X. /15.04.2009 în valoare de .X. lei reprezentând „Hotel .X.” cu mențiunea în spațiul destinat TVA “*scutit conform art.141 alin.2 lit. f*”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 15.04.2009 a fost autentificat sub nr..X. *Contractul de vanzare-cumparare incheiat intre SC .X. SRL in calitate de vanzatoare si doamna .X. in calitate de cumparatoare, prin care se vinde "imobilul [...] compus din constructie C1-Hotel (in constructie); C2-garaj (in constructie) cu teren aferent in suprafata masurata de .X. mp."* Valoarea totala a contractului este ".X. lei scutit TVA conform art.141 lit.f din Codul fiscal, conform facturii fiscale nr..X. / 15.04.2009 [...]".

Întrucât nu au fost respectate prevederile art.141 (2) f), art.128 (1) art. 140 (1) titlul VI din Legea 571/2003 cu modificarile ulterioare, pct.37(1) b, pct.37(4) titlul VI din HG 44/2004 cu modificarile ulterioare, organele de inspecție fiscate au stabilit pentru vanzarea imobilelor prin factura nr..X. / 15.04.2009 emisa de SC .X. SRL o diferenta la TVA colectat de .X. lei.

În drept, art.134¹ alin.3, art.141 alin.2 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră :

*"Art. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii
(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.*

Art.141 alin.(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă : (...)

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. 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;"

coroborate cu pct.37 alin.1 lit.b) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“ 37. (1) În aplicarea art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, atunci când construcția și terenul pe care este edificată formează un singur corp funciar, identificat printr-un singur număr cadastral:

[...] b) construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului așa cum rezultă din raportul de expertiză;[...]

(6) În aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, **calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism.**“

Față de prevederile legale mai sus citate rezultă că este scutită de taxă pe valoarea adăugată livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează ca excepție că persoana impozabilă care efectuează livrarea unui teren construibil, care reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții în condițiile legii, nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru această livrare.

De asemenea, având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține ca legiuitorul în definirea noțiunii de “*teren construibil*” – orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții – a ținut să utilizeze și noțiunea “*conform legislației în vigoare*”, această trimitere având în vedere acele acte normative care reglementează regimul terenului, respectiv din punct de vedere juridic, economic și tehnic, categoria de folosință a terenului, pe care se pot executa construcții. Chiar dacă norma legală nu prevede/individualizează în mod expres documentul care atestă natura terenului, acesta este determinabil conform legislației specifice.

Astfel, pentru a putea determina condițiile de aplicare a scutirii de TVA prevăzute la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, având în vedere perioada verificată, se impune a fi analizate **mențiunile înscrise în actele de proprietate și în extrasele de carte funciară**, informațiile conținute de aceste documente trebuind să conțină elemente clare privind categoria terenurilor.

Potrivit Legii nr.7/1996 a cadastrului și a publicității imobiliare, republicată, cartea funciară cuprinde descrierea imobilelor și înscrierea referitoare la drepturile reale imobiliare, la drepturile personale, la actele, faptele sau la raporturile juridice care au legătură cu imobilele, iar cadastrul realizează identificarea, măsurarea, descrierea și înregistrarea imobilelor în documentele cadastrale și reprezentarea acestora pe hărți și planuri cadastrale.

Prin urmare, în vederea încadrării terenurilor la momentul vânzării în categoria celor construibile sau de alta natura, pentru a putea determina condițiile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la

art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, trebuie avute in vedere documentatiile cadastrale, respectiv trebuie analizate mentiunile inscrise in extrasele de carte funciara, certificatul de urbanism fiind considerat document justificativ care sa ateste incadrarea terenurilor drept terenuri construibile sau neconstruibile, in conformitate cu prevederile pct.37 alin.(6) din Normele metodologice date in aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, astfel cum au fost ele modificate si completate prin H.G. nr.1618/2008.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că organele de inspecție fiscală au analizat următoarele documente, care se regasesc și în copie la dosarul cauzei:

1.- Contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr..X./2007 incheiat intre Confederatia Nationala a Sindicatelor Libere din Romania – X in calitate de vanzatoare si SC .X. SRL in calitate de cumparatoare, prin care se vinde *“imobilul (teren si constructii) situat in localitatea .X., jud..X. , compus din: - constructii – C1- Hotel (in constructie); C2 – garaj (in constructie), edificate conform autorizatiei de constructie nr..X. /1991 emisa de Prefectura Judetului .X. si a notei de constatare a stadiului lucrarilor nr..X./16.10.2007, eliberata de Primaria orasului .X.-Directia Administrarea Domeniului Public si Privat.*

- teren intravilan, cu destinatia „curti, constructii”, in suprafata de .X. mp, conform măsurătorilor cadastrale [...]

Dreptul de proprietate asupra construcțiilor a fost intabulat provizoriu (până la prezentarea procesului verbal de recepție finală) [...].

Valoarea totala a contractului este de .X. lei.

2. –Factura nr..X./07.11.2007 (factura fara tva,) emisa de Confederatia Nationala a Sindicatelor Libere din Romania – .X. cu o valoare totala de .X. lei reprezentand :”c/v constructie cu o valoare de .X. lei; c/v teren cu o valoare de .X. lei”.

3.-**extrasul de carte funciara** – localitatea .X. - nr.cerere .X./05.12.2007, unde la cap.B se evidentiaza distinct dreptul de proprietate al SC .X. SRL asupra constructiilor fata de dreptul de proprietate pe randul urmator, asupra terenului.

4. Fisa mijlocului fix „hotel, garaj .X. Nord” cu o valoare totala de .X. lei, cu valorile reprezentand cheltuieli amortizare inregistrate ca si cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, pe perioada decembrie 2007 – martie 2009.

5. fisa contului 6352 din anul 2008 reprezentand „impozit teren .X.” (total rulaj cont: .X. lei) si fisa contului 6353 din anul 2008 reprezentand „impozit cladire .X.” (total rulaj cont: .X. lei).

6.- Contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr..X. incheiat intre SC .X. SRL in calitate de vanzatoare si doamna .X. in calitate de cumparatoare, prin care se vinde *”imobilul [...] compus din constructie - C1. hotel (in constructie); C2-garaj (in constructie) cu teren aferent in suprafata masurata de .X. mp.”*

Valoarea totala a contractului este ".X. lei scutit tva conform art.141 lit.f din Codul fiscal".

7.- Factura nr..X. /15.04.2009 emisa de SC .X. SRL pentru beneficiar .X. cu o valoare totala de .X. lei cu precizarea „scutit cf.art.141 lit.f”, reprezentand "Hotel .X.", fara nici o referire la contractul in baza caruia a fost emisa aceasta factura, fara nici o precizare completata din care sa rezulte de ce pe factura nu se regasesc celelalte pozitii din contractul de achizitie, respectiv terenul si garajul in constructie.

8.-fisa contului 212000 din anul 2009 a SC .X. SRL cu urmatoarele inregistrari aferente descarcarii de gestiune la vanzarea constructiilor:

2812 = 212000 .X. lei

6583 = 212000 .X. lei

Total rulaj **.X. lei**

9.-fisa contului 211100 din anul 2009 a SC .X. SRL cu urmatoarele inregistrari aferente descarcarii de gestiune la vanzarea terenului:

6583 = 211100 **.X. lei**

10.-**extrasul de carte funciara** –localitatea .X.-nr.cerere .X./28.05.2009 (in copie), unde la cap.B se evidentiaza dreptul de proprietate pentru .X. distinct:

- asupra constructiilor "*înscrisoare provizorie asupra construcțiilor până la prezentarea procesului verbal de recepție finală*",

- "*asupra terenului proprietate cu titlu de cumpărare ca bun propriu [...]*".

La dosarul cauzei contestatara prezintă Raportul de evaluare efectuat în scopul determinării valorii de piață, in vederea vânzării, întocmit de SC .X.SRL înregistrat sub nr..X./26.03.2009, de unde se reține că valoarea construcțiilor este mult mai mică decât valoarea terenului iar Construcțiile C1 – Hotel și C2 – Garaj, sunt *în curs de execuție*.

Din analiza înregistrărilor contabile și a extraselor de carte funciara, reiese că SC .X. SRL nu a continuat lucrarile de investitii la construcțiile în curs de execuție, iar descarcarea din gestiune a terenului si a imobilelor in constructie la data vanzarii catre .X. s-a facut la valoarea de achizitie.

Astfel, si la data vanzarii catre .X., aceste imobile erau tot "*in constructie*" și nu reprezintă "*constructii*" asa cum sunt definite de codul fiscal, constatare care rezulta si din extrasul de carte funciara – localitatea .X.-nr.cerere .X./28.05.2009, unde la cap.B se evidentiaza dreptul de proprietate *provizorie* pentru .X. asupra constructiilor pana la prezentarea procesului verbal de receptie finala.

În concluzie, atat la data cumpararii acestor imobile de la Confederatia Nationala a Sindicatelor Libere din Romania – .X. 07.11.2007, cat si la data vanzarii catre .X. - 15.04.2009, terenul vandut este un teren "*construibil*" din punct de vedere al art.141 alin.2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Organul de soluționare a contestației, reține atât din Raportul de evaluare cât și din documentele prezentate la dosarul cauzei că nu poate fi considerat ca fiind *“teren de sub construcții”* deoarece acestea nu sunt încă definite ca și *“construcții”* finalizate, nu reprezintă *“o structură fixată în sau pe pământ”* neavând formalitățile legale obligatorii îndeplinite.

În ceea ce privește autorizația de construcție nr..X. /22.08.1991 emisă de Prefectura Județului .X. , organul de soluționare reține că valabilitatea acesteia este de 6 luni, iar termenul maxim stabilit prin autorizație pentru finalizarea *„extindere capacitate existentă la complexul de odihnă și tratament al sindicatelor .X. Nord, cu 300 locuri- spații de cazare în hotel categoria a II-a, bloc alimentar pentru 200-300 locuri; sistematizare pe verticală; rețele de alimentare cu utilități”* nu a fost menționat, fapt pentru nu putem vorbi de o autorizație de construire care a avut efecte juridice și legale, care a determinat realizarea efectivă de construcții.

Referitor la adresa Primăriei Orașului .X. nr..X./20.11.2014 unde se menționează că *„Indicatorii urbanistici stabiliți prin PUG: respectiv POT 60% și CUT 2,00 nu pot fi depășiiți, în concluzie autorizarea de noi construcții – imobile nu este posibilă”*, care este prezentată de societate ca argument privind încadrarea imobilului în categoria neconstruibilă, nu poate fi reținută întrucât prin adresă se vorbește de *„noi construcții”* și nu de cele la care se referă cauza de față.

În concluzie, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au aplicat cota de TVA de 19 %, conform art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data transferului dreptului de proprietate asupra imobilului, întrucât construcția în curs trebuie să urmeze regimul *“terenului construibil”* și deci vânzarea acestor imobile reprezintă operațiuni taxabile cu cota TVA de 19%.

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai sus citate, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația și pentru accesoriile taxei pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei**.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. SRL** cu sediul în .X. , împotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-TM .X./08 .12.2014* act administrativ fiscal emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., privind suma de **.X. lei**, reprezentand:

- **.X. lei – taxa pe valoarea adaugata,**
- **.X. lei – dobanzi/majorari de intarziere,**
- **.X. lei – penalitati de intarziere,**
- **.X. lei – impozit pe profit,**
- **.X. lei – dobanzi/majorari de intarziere,**
- **.X. lei – penalitati de intarziere,**

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul .X. sau la Tribunalul .X. , in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL