



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Iași



Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi
Tel : +0232 213332
Fax :+0232 219899
e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR. DGc 4342/11.04.2013

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. "Z" S.R.L. Iași

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr.
aif/.....

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul aceleiași instituții cu adresa nr., înregistrată la instituția noastră sub nr....., cu privire la contestația formulată de **S.C. "Z" S.R.L.** cu sediul în Municipiul Iași, Șos. județul Iași, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr., cod de înregistrare fiscală RO

Contestația este formulată parțial împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr., emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

Suma contestată este în valoare totală de **S lei** și reprezintă:

- S lei - taxa pe valoarea adăugată;
- S lei - dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

Contestația este semnată de către domnul Attilio Barisano, în calitate de administrator al societății, și poartă amprenta în original a ștampilei societății contestatoare.

Contestația este însoțită de Referatul cu propuneri de soluționare nr., semnat de conducătorul organelor care au încheiat actul atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală Iași din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin care se propune respingerea în totalitate a contestației formulate de **S.C. "Z" S.R.L. Iași**, ca fiind neîntemeiată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actele administrative fiscale au fost

comunicate petentei sub semnătură de primire în data de 14.02.2013, conform adresei nr. aflată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă în data de 26.02.2013, la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași - Activitatea de Inspecție Fiscală, unde a fost înregistrată sub nr. AIF

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. "Z" S.R.L. Iași, prin reprezentantul său legal, domnul Attilio Barisano, contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-IS 105 din 13.02.2013 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. AIF, întocmite în baza Raportului de inspecție fiscală nr. de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Județene Iași, referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

În susținerea contestației petenta motivează următoarele:

A. Organele de inspecție fiscală au stabilit ca urmare a verificării taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.02.2011-31.03.2011, în mod eronat și în totală contradicție cu opiniile organelor de inspecție care au efectuat controalele precedente de rambursare a TVA, că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă cheltuielilor cu cazarea administratorului societății.

S.C. "Z" S.R.L. Iași precizează că în data de 7 decembrie 2007 a încheiat un contract de închiriere a unui apartament cu societatea SBS EUROPE S.R.L., pentru a caza personalul italian ce urma să se deplaseze în România în interesul societății contestatoare, respectiv: domnul Attilio Barisano, administratorul firmei, care vine în România lunar (circa 7 zile pe lună) și domnul Ennio Comini, celălalt administrator al petentei, care vine ocazional în România, precum și personalul tehnic care vine în România pentru a desfășura activități ocazionale în interesul contestatoarei.

Anterior încheierii acestui contract de închiriere cetățenii italieni menționați erau cazați la hotel, cheltuielile cu cazarea fiind mai mari. Nivelul chiriei s-a stabilit la un nivel mai mic decât cel practicat de agențiile imobiliare pentru apartamente similare, complet mobilate și utilizate, avându-se în vedere faptul că domnul Attilio Barisano era administratorul ambelor societăți S.C. SBS EUROPE S.R.L. și S.C. Z S.R.L.

Contestatoarea menționează că este obligată să suporte cheltuielile ocazionate cu deplasarea în România a administratorilor săi,

inclusiv cheltuielile cu cazarea, acest fapt fiind prevăzut în contractul încheiat între aceasta și societatea italiană DI.TECH S.p.A., asociat unic al S.C. Z S.R.L. și totodată angajator al celor doi administratori. În acest sens, petenta invocă prevederile art. 21, alin. 2, lit. e) din Codul fiscal, cheltuielile de cazare efectuate pentru administratorul unei societăți fiind cheltuieli deductibile.

Vis-a-vis de motivațiile organelor de inspecție fiscală, petenta aduce următoarele argumente:

a) S.C. "Z" S.R.L. Iași precizează că acestea au considerat că societatea nu a făcut dovada utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile a apartamentului închiriat, deși petenta a dovedit cu documente (facturile pentru biletele de avion nominale) că administratorul firmei, domnul Attilio Barisano, vine în România în fiecare lună și prestează activități în folosul societății.

Pentru dovedirea acestui fapt petenta menționează că există mii de documente semnate de el în perioadele respective (ordine de plată a salariilor, a impozitelor și taxelor, a furnizorilor, declarații date în fața notarilor, contracte de muncă, etc.) și activitatea sa poate fi confirmată de multe persoane cu care intră în contact în scopul administrării societății (salariați, furnizori, personal din bănci, etc.)

Contestatoarea specifică că în perioada șederii în România administratorul firmei este nevoit să locuiască în apartamentul închiriat de **S.C. "Z" S.R.L. Iași** în acest scop, deoarece acesta nu dispune personal de alte locații de cazare, iar firma nu a suportat nici o altă cheltuială de cazare pentru administratorul său în această perioadă.

Pentru a dovedi că într-adevăr scopul deplasării în România a domnului Attilio Barisano îl constituie îndeplinirea atribuțiilor de administrator, petenta atașează copii după o serie de documente, cum ar fi: comunicare de deplasare, contracte de muncă și ordine de plată semnate de acesta, facturi pentru biletele de avion, etc., și totodată argumentează că deplasarea administratorului italian în România este obligatorie și datorită faptului că în firmă nu există o persoană fizică română autorizată să plătească salariile și să semneze toate actele legate de încadrarea personalului.

b) Referitor la motivația organelor de inspecție fiscală precum că firma nu a făcut dovada cu documente că apartamentul închiriat este folosit exclusiv în folosul administratorului nesalariat al **S.C. "Z" S.R.L. Iași**, petenta argumentează că deși apartamentul închiriat este utilizat de domnul Attilio Barisano și în calitate sa de administrator al firmei SBS EUROPE S.R.L., acest fapt nu o scutește pe contestatoare să suporte cheltuielile care îi revin, chiar dacă nu are un drept de folosință exclusivă a apartamentului respectiv. În acest sens, aceasta menționează că valoarea chiriei plătite de **S.C. "Z" S.R.L. Iași** a fost stabilită avându-se în vedere acest aspect. Petenta precizează că pentru perioada supusă inspecției fiscale valoarea

chiriei a fost fixată la aprox. 480 euro pe lună, în timp ce chiria practică pe piață pentru apartamente similare era în jur de 600-700 euro pe lună. Pentru dovedirea celor menționate, contestatoarea anexează oferte pe care agențiile imobiliare le-au făcut publice pe internet.

Petenta reține astfel că legea nu impune ca administratorul unei firme să aibă folosință exclusivă asupra spațiului unde este cazat și nu ar fi fost echitabil din punct de vedere economic ca domnul Attilio Barisano să utilizeze apartamentul aparținând societății SBS EUROPE S.R.L. fără ca societatea BEENEAR S.R.L. să ofere o remunerație corectă, ținând cont și de faptul că, raportat la cifra de afaceri și numărul de salariați, firma SBS EUROPE S.R.L. are dimensiuni mult mai mici decât petenta.

S.C. "Z" S.R.L. Iași subliniază că nici unul dintre inspectorii care au efectuat inspecții fiscale după data încheierii contractului de închiriere a apartamentului (decembrie 2007) nu a avut obiecțiuni legate de deductibilitatea cheltuielilor cu chiria și a taxei pe valoarea adăugată aferentă și nu a considerat că sunt necesare probe suplimentare față de cele menționate anterior (în acest sens anexează copii după rapoartele de inspecție fiscală, deciziile de impunere și procesele verbale întocmite cu ocazia controalelor anterioare). De asemenea, contestatoarea menționează că și societatea de audit Ernst@Young România care a auditat bilanțurile celor două firme (locatar și locator) pentru anul 2010, a confirmat că aceste cheltuieli cu chiria și TVA aferentă sunt deductibile.

Având în vedere faptul că prevederile Codului fiscal privind deductibilitatea cheltuielilor cu cazarea administratorului și a taxei pe valoarea adăugată aferentă nu s-au modificat din 2008 până în prezent, petenta solicită aplicarea principiului de drept „*in dubio contra fiscum*”, principiu care impune ca în eventualitatea în care aceeași prevedere legală poate primi mai multe interpretări, atunci ea se va interpreta în favoarea contribuabilului și împotriva fiscoi.

B. Referitor la obligațiile accesorii în sumă de S lei (S lei dobânzi de întârziere și S lei penalități de întârziere) calculate de organele de inspecție fiscală pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de S lei, petenta motivează:

a) În mod eronat au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere pentru baza impozabilă de S lei reprezentând TVA, deoarece această sumă este deductibilă și a fost în mod corect rambursată în luna iulie 2011.

b) De asemenea, petenta consideră că nu trebuiau calculate obligații fiscale accesorii pentru perioada 25.04.2011-11.02.2013 din următoarele motive:

- Conform art. 119 din Codul de procedură fiscală, se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, iar textul de lege menționat nu poate fi aplicat speței în cauză deoarece este vorba de o

rambursare de TVA cu control ulterior și nu de neplata unei sume reprezentând TVA, între cele două situații neexistând egalitate de regim juridic;

- Chiar dacă raționamentul organului de control ar fi corect și societatea datorează accesorii pentru perioada cât suma de S lei a fost în patrimoniul ei, în această eventualitate dobânzile ar trebui calculate de la data la care **S.C. "Z" S.R.L. Iași** a beneficiat efectiv de rambursarea TVA, adică de la data de 01.07.2011 și nu de la data de 25.04.2011;

- Referitor la penalitățile de întârziere calculate conform prevederilor art. 120¹, alin. 1 din Codul de procedură fiscală, contestatoarea precizează că este inadmisibil ca ea să fie sancționată pentru o rambursare de TVA decisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală, și pentru faptul că respectiva rambursare s-a făcut cu control ulterior și nu cu control anticipat. Petenta consideră că nu este corect să fie sancționată pentru operațiuni a căror corectitudine a fost recunoscută din 2008 până în prezent de inspectorii fiscali, precum și de experții unei reputeate firme de audit și nu este admisibil să fie sancționată pentru faptul că aceeași situație de fapt și aceleași prevederi legale sunt interpretate în maniere diferite, chiar contradictorii, de către inspectorii aceleiași instituții publice.

C. S.C. "Z" S.R.L. Iași consideră că actele contestate, respectiv Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., Raportul de inspecție fiscală nr. și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. AIF, sunt nule pentru că din conținutul acestora lipsesc unele elemente considerate obligatorii, cum ar fi : data la care a fost emis și data de la care produce efecte actul administrativ fiscal (în conformitate cu prevederile art. 43, alin. 2, lit. b) și art. 45 din Codul de procedură fiscală). De asemenea, actul administrativ fiscal trebuie să conțină în mod imperativ organul fiscal la care se depune contestația, în conținutul deciziei de impunere precizându-se generic faptul că se poate depune contestație la „organul fiscal emitent”, acesta nefiind nominalizat.

Pe cale de consecință, ținând cont de motivele prezentate, contestatoarea solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-IS privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și accesoriile aferente în sumă de S lei, precum și măsurile stabilite prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Iași au efectuat la **S.C. "Z" S.R.L. Iași** inspecția fiscală încheind Raportul de inspecție fiscală nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. și a Dispoziției privind măsurile

stabilite de organele de inspecție fiscală nr., prin care au consemnat următoarele:

- Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.02.2011 - 31.10.2012 - verificarea taxei pe valoarea adăugată, ca urmare a depunerii decontului de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii martie 2011, înregistrat sub nr., cu suma de S lei (soluționat cu control ulterior) și a decontului de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii octombrie 2012, înregistrat sub nr., cu suma de S lei ;

- Obiectul principal de activitate declarat al societății contestatoare este: cod CAEN 6202 *"Activități de consultanță în tehnologia informației"*.

Contestatoarea și-a schimbat denumirea din S.C. DI. TECH RO S.R.L. în S.C. Z S.R.L., în luna mai 2011.

Organele de inspecție fiscală fac următoarele precizări:

S.C. "Z" S.R.L. Iași a înregistrat în luna februarie 2011 factura seria SBSEU nr. emisă de S.C. SBS EUROPE S.R.L., în valoare totală de S lei, din care S lei TVA, reprezentând „Avans conform contract nr. 7 din 7/12/2007, act adițional nr.”, respectiv „Avans conform contract nr. 6 din 7/12/2007, act adițional nr.....”.

Avansurile facturate reprezintă chirie plătită în avans (până la data de 31.12.2016) pentru două spații închiriate, astfel: un apartament în suprafață de 74,68 mp, situat în mun. Iași, str.mp, situat în mun. Iași, str. Moara de Foc nr. 35, etajul 7.

Organele de inspecție fiscală menționează că pe parcursul desfășurării inspecției fiscale societatea nu a făcut dovada utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile a spațiului reprezentând un apartament în suprafață de 74,68 mp, situat în mun. Iași, str. Străpungere Silvestru nr. 10, din acest motiv solicitând împuternicitului firmei o Notă Explicativă prin care acesta să precizeze în ce scop a fost închiriat apartamentul respectiv.

Luând în considerare faptul că societățile comerciale Z S.R.L. și SBS EUROPE S.R.L. au administrator comun pe domnul Attilio Barisano și au și asociat comun, societatea italiană Di. Tech S.p.A. din Bologna, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu poate face dovada utilizării apartamentului închiriat în scopul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, acestea menționează că **S.C. "Z" S.R.L. Iași** nu a făcut dovada cu documente că apartamentul închiriat de la S.C. SBS EUROPE S.R.L. este utilizat exclusiv în folosul administratorului nesalariat al firmei.

Având în vedere argumentele prezentate, organele de inspecție au considerat că **S.C. "Z S.R.L. Iași**, în conformitate cu prevederile art. 134, art. 145, alin. (1) și (2), lit. a) și ale art. 147¹ din Codul fiscal, datorează sumele stabilite suplimentar ca TVA de plată și obligațiile fiscale accesorii aferente.

În concluzie, organele de inspecție fiscală își mențin punctul de vedere cu privire la sumele stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și obligații accesorii aferente în sumă de S lei, și propun respingerea în totalitate a contestației formulate de petentă ca fiind neîntemeiată.

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

1. Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate pronunța asupra legalității stabilirii diferenței de taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei și a obligațiilor accesorii aferente în sumă de S lei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor achiziționate, fără să demonstreze prin documente și constatări proprii complete și relevante că aceste operațiuni nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale petentei.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă avansului în sumă de S lei, reprezentând cheltuieli cu chiria facturate conform Contractului de închiriere nr. și a Actului adițional la acesta nr., acte încheiate între S.C. SBS EUROPE S.R.L., în calitate de locator și S.C. Z S.R.L. (fostă S.C. DI TECH RO S.R.L.) în calitate de locatar.

Cheltuiala cu chiria și taxa pe valoarea adăugată aferentă au fost înregistrate în baza facturii seria SBSEU nr. emisă de S.C. SBS EUROPE S.R.L., în valoare totală de S lei, din care S lei TVA, reprezentând „Avans conform contract nr. 7 din 7/12/2007, act adițional nr. 392 din 17/12/2010” în sumă de S lei (TVA aferentă S lei) și „Avans conform contract nr. 6 din 7/12/2007, act adițional nr. 394 din 17/12/2010” în sumă de S lei (TVA S lei).

Precizăm că în Contractul de închiriere nr. 06/07.12.2007 sunt prevăzute următoarele clauze:

„Capitolul 1 – Obiectul contractului

Art. 1.1 – Obiectul prezentului contract este reprezentat de închirierea de către LOCATAR al spațiului aflat în proprietatea LOCATORULUI. Este dat spre închiriere apartamentul proprietate a LOCATORULUI, situat în strada Străpungerii Silvestru nr. 10, bloc CL 19, etaj 7, ap. 25, cu o suprafață utilă totală de 74,68 mp + balcon în suprafață de 5,87 mp.

Spațiul va fi utilizat de către LOCATAR pentru a desfășura activitatea prevăzută în obiectul său de activitate, cu referire specială la cazarea personalului italian prezent în România pentru a desfășura activități în interesul LOCATARULUI.”

De asemenea, în Actul adițional la contractul de închiriere nr. 06/07.12.2007, înregistrat sub nr. 394/17.12.2010, se precizează:

„1. Referitor la articolul 2.1 al contractului de închiriere nr. 06/7.12.2007 părțile consimt prelungirea duratei contractului și a actelor sale adiționale până la 31.12.2016.

2. Referitor la articolul 3.1 din contract părțile concordă ca începând cu 01.01.2011 valoarea facturii trimestriale să fie de 6.375,00 RON (+TVA).

3. În luna februarie 2011 va fi emisă o factură de avans pentru întreaga perioadă contractuală în valoare de 153.000,00 RON (+TVA).”

Organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de 36.720 lei, deoarece petenta nu poate face dovada utilizării apartamentului închiriat în interesul operațiunilor sale taxabile, luând în calcul următoarele stări de fapt:

- societățile comerciale SBS EUROPE S.R.L. și ZS.R.L. au administrator comun pe domnul Attilio Barisano și asociat comun, societatea italiană Di. Tech S.p.A. din Bologna;

- contestatoarea nu a făcut dovada cu documente că apartamentul închiriat de la S.C. SBS EUROPE S.R.L. este folosit exclusiv în folosul administratorului nesalarat al S.C. Z S.R.L.

Petenta menționează în cuprinsul contestației că respectivul apartament, așa cum rezultă și din cuprinsul contractului, a fost închiriat pentru a caza personalul italian care urma să se deplaseze în România pentru a desfășura activități în interesul societății locatate **S.C. “Z” S.R.L. Iași.**

În acest sens contestatoarea precizează: „Din acest personal fac parte: în principal domnul Attilio Barisano, administratorul societății BEENEAR S.R.L., care vine în România lunar (circa 7 zile pe lună) pentru a-și îndeplini atribuțiile de administrare a societății Z S.R.L., dar și celălalt administrator al societății, domnul Ennio Comini care vine ocazional în România, precum și personal tehnic care vine în România ocazional pentru a desfășura activități în interesul Z S.R.L.”

Contestatoarea mai face și următoarele mențiuni: „La stabilirea nivelului chiriei s-a avut în vedere faptul că domnul Attilio Barisano era administratorul ambelor societăți (Z S.R.L. și SBS EUROPE S.R.L.), adică faptul că nu folosea acel apartament exclusiv în calitate de administrator al societății Z S.R.L. și în consecință s-a stabilit o chirie mai mică decât nivelul făcut public de agențiile imobiliare pentru apartamente similare complet mobilate și utilate. Facem precizarea că societatea Z S.R.L. este obligată să

suporte cheltuielile ocazionate de deplasarea în România a administratorilor săi (deci inclusiv cele cu cazarea) în temeiul unui contract încheiat între societatea Z S.R.L. și societatea italiană DI. TECH SpA, asociat unic în Z S.R.L. și angajator al celor doi administratori.”

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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;(...)”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, iar orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Potrivit art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Conform prevederilor legale mai sus citate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate **sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factură.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Din analiza documentelor existente la dosar rezultă că petenta a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei în baza unei facturi și a unui contract de închiriere încheiat între părți.

Organele de inspecție fiscală nu au analizat sau specificat în conținutul actelor administrative fiscale contestate dacă factura emisă de

S.C. SBS EUROPE S.R.L., în baza căreia a fost dedusă TVA ce face obiectul contestației, cuprinde informațiile necesare conform prevederilor legale pentru a putea fi considerată un document valabil pentru exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de către petentă.

De asemenea, referitor la motivația organelor de inspecție fiscală, precum că societatea nu a făcut pe parcursul desfășurării controlului dovada utilizării spațiului închiriat în folosul operațiunilor sale taxabile, contestatoarea a depus la dosarul cauzei următoarele documente:

- copii ale facturilor emise de agențiile de turism pentru achiziționarea biletelor de avion ale administratorului Attilio Barisano și rezervările aferente, pentru perioada ianuarie 2011 - octombrie 2012, demonstrând astfel că administratorul firmei se deplasează în România în fiecare lună;

- traducerea în limba română a unor documente aflate în proprietatea societății italiene DI. TECH S.p.A. (puse la dispoziția contestatoarei), pe care aceasta le emite înainte de fiecare deplasare a domnului Attilio Barisano în România, denumite „Comunicare de deplasare”. În aceste documente se menționează expres perioada în care domnul Attilio Barisano se va afla în România pentru a îndeplini activități aferente funcției de administrator al societății române Z S.R.L. și se precizează că o zi din această perioadă va fi alocată și desfășurării de activități aferente funcției de administrator al societății române SBS EUROPE S.R.L.;

- copii după ordine de plată semnate de domnul Attilio Barisano pentru plata salariilor, a impozitelor și taxelor datorate de firmă, pentru achitarea furnizorilor, formulare pentru retragere de numerar din bancă;

- copie după Contractul de prestări servicii informatice și de gestiune nr. 2013/30.12.2009, încheiat între contestatoare și firma DI. TECH S.p.A. din Italia (acționarul S.C. Z S.R.L. Iași), unde se menționează că societatea italiană va furniza asistență managerială și comercială societății din România, activitate care va putea fi desfășurată atât în România cât și în Italia, iar în Anexa la acest contract se precizează că pentru această activitate toate cheltuielile susținute în România vor fi suportate și plătite direct de beneficiar, în acest caz societatea petentă;

- documente semnate în perioada verificată de către administratorul italian privind relațiile cu salariații firmei, respectiv copii după contracte individuale de muncă, decizii privind încetarea contractelor individuale de muncă, acte adiționale privind modificarea salariului lunar, a contractului colectiv de muncă la nivel de unitate;

- alte acte semnate de domnul Attilio Barisano, cum ar fi contracte de asigurare, declarații date în fața notarilor, etc.

Analizând documentele anexate de contestatoare la dosarul cauzei rezultă clar că domnul Attilio Barisano, administratorul italian al **S.C. “Z” S.R.L. Iași**, se deplasează lunar în România pentru a-și îndeplini atribuțiile stabilite în cadrul firmei.

De asemenea, din documentele aflate la dosarul cauzei, reținem că organele de inspecție fiscală nu au justificat prin documente sau constatări proprii motivate că apartamentul închiriat nu a fost utilizat pentru cazarea administratorului italian al contestatoarei și că operațiunea de închiriere nu are legătură cu realizarea de venituri impozabile sau că acest apartament a fost utilizat de petentă în alte scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică.

Organul de soluționare constată că într-adevăr, așa cum menționează și contestatoarea, prevederile legale în vigoare nu impun ca administratorul unei firme să aibă folosință exclusivă asupra spațiului unde este cazat, pentru ca cheltuiala cu chiria și taxa pe valoarea adăugată aferentă să fie considerate deductibile și în folosul activității economice a firmei administrate.

Mai mult, petenta argumentează că la stabilirea nivelului chiriei pentru apartamentul din str. Străpungere Silvestru nr. 10, părțile contractante au avut în vedere faptul că domnul Attilio Barisano este administrator la ambele firme, și în consecință au stabilit o chirie mai mică (aprox. 480 euro/lună) decât cea practică de agențiile imobiliare pentru apartamente care au suprafețe și dotări similare, considerată echitabilă de ambele părți. În acest sens contestatoarea depune la dosar exemple de oferte on-line ale unor agenții imobiliare din municipiul Iași, specificând totodată că organele de inspecție fiscală nu au făcut nici o constatare referitoare la nivelul chiriei.

Organul de soluționare concluzionează astfel că motivele invocate de organele de inspecție fiscală, precum că societatea petentă și societatea de la care aceasta a închiriat apartamentul au administratori și acționari comuni și că petenta nu a făcut dovada cu documente că respectivul apartament este utilizat exclusiv în folosul administratorului său italian, nu sunt suficiente, conform reglementărilor legale menționate anterior, pentru a nu acorda drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată și a stabili că achiziția acestor servicii nu este în folosul operațiunilor taxabile ale contestatoarei.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 64, art. 105 și art. 107 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

„ART. 64 - Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

„ART. 105 - Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

„ART. 109 - Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual și legal.[...]”,

precum și ale art. 7 alin. (2) din același act normativ, unde se prevede că:

„[...]

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.[...]”.

De asemenea, la art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ este stipulat:

„(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Prin urmare, având în vedere documentele aflate la dosarul cauzei și prevederile legale menționate anterior, faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, pe considerentele descrise în cuprinsul prezentei decizii, fără să rezulte dacă acestea au analizat dacă petenta îndeplinește toate condițiile obligatorii și totodată cumulative, impuse de legea fiscală privind exercitarea

dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată și dacă serviciile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în cauză sunt aplicabile prevederile art. 213 alin. (1) și art. 216 alin. (3) și (3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

„Art. 213 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.[...]

„Art. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ”,

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,

coroborate cu prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1.050/2004, potrivit căroră,

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”,

cu precizarea că art.185 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, urmarea republicării și modificărilor și completărilor ulterioare a devenit art. 216 alin. (3),

și cu dispozițiile pct. 11.6. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137 din 25.05.2011, care stipulează :

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Totodată, în speță sunt aplicabile și prevederile art. 47 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

„(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu irevocabil, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea ori modificarea atât a

actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate ori desființate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate sau desființate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului, va emite un nou act administrativ fiscal, prin care va desființa sau modifica în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.”

Organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și prevederile art. 218 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

“(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face după ce hotărârea judecătorească a rămas definitivă și irevocabilă.”

Ca urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-IS, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS, pentru suma totală de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată și obligații accesorii aferente, urmând ca, în termen de 30 zile de la data comunicării deciziei, cu excepția prevăzută la art. 218 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ținând cont de termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale prevăzut la art. 91 din același act normativ, Activitatea de Inspecție Fiscală Iași din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, printr-o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat, să reanalizeze situația și să emită o nouă decizie, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu cele reținute în prezenta decizie.

2. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. AIF, reținem că acest act administrativ fiscal nu vizează stabilirea de obligații fiscale de plată la bugetul general consolidat și, în consecință, soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"(2) Contestațiile formulate împotriva unor alte acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente."

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 5.3. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011, care stabilește:

"Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc."

Precizăm că Activitatea de Inspecție Fiscală Iași, în calitate de organ emitent al actului administrativ fiscal atacat, a emis Decizia nr. AIF privind soluționarea contestației formulate de **S.C. "Z" S.R.L. Iași** pentru acest capăt de cerere și a comunicat-o petentei prin adresa înregistrată sub nr. AIF

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 210 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Directorul executiv al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași

DECIDE :

Art.1 Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-IS, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS, pentru suma totală de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și accesorii aferente în sumă de S lei, stabilită în sarcina **S.C. "Z" S.R.L. Iași**, urmând ca în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, cu excepția prevăzută la art. 218 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ținând cont de termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale prevăzut la art. 91 din același act normativ, o altă echipă de control să reanalizeze situația pentru aceeași perioadă și aceeași bază de impunere, și să emită o nouă decizie, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu cele reținute în prezenta decizie.

Art. 2 Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie contestatoarei și Activității de Inspecție Fiscală Iași din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 210 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii, contestatoarea poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.