

## Ministerul Finanțelor Publice

### Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș

Biroul Soluționare Contestații

### DECIZIA nr. 293/2010/.....2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către **S.C.....S.R.L.**, prin contestația înregistrată sub nr. ....../16.07.2010, formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ....../04.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../04.06.2011, comunicate petentei la data de 16.06.2010, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

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

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

- ..... lei reprezentând impozit pe profit;
- ..... lei reprezentând majorări de întârziere pentru neplata la termen a impozitului pe profit;
- .... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- .... lei reprezentând majorări de întârziere pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată.

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

**A)** În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. ../16.07.2010, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. .../04.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, invocând următoarele:

- lucrările de investiții efectuate la sediul social al unității, în valoare de .... lei, realizate în baza contractului de comodat nr. .../12.07.2002, erau necesare întrucât la locația respectivă sunt realizate activitățile de conducere a evidențelor contabile-fiscale ale unității, sunt păstrate documentele contabile, sunt realizate activități de management,

contractări, protocoale, concilieri, activități de secretariat și corespondență a societății;

- faptul că autorizația de construcție a fost emisă pe numele proprietarilor (.....), și nu pe numele societății comerciale, “nu prezintă relevanță juridică în speță, în contextul în care, pe de o parte, autorizația de construire se eliberează pe numele proprietarului terenului/construcției (art. 1 și 7 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 50/1991), iar pe de altă parte, toate lucrările de construcții sunt evidențiate în contabilitatea societății, în regimul prevăzut de legislația în materie (Legea contabilității și Codul fiscal)”;

- este irelevant faptul că în extrasul C.F. privitor la imobilul în cauză apar inserate ca locație inițială 3 dormitoare cu anexe aferente întrucât, așa cum se poate observa și din fotografie (anexa nr.3 la actul de control), la data aceasta sunt utilizate ca birouri, ori birourile deservește în mod real activitățile specifice și necesare unei societăți care are sediul social în incinta despre care se face vorbire;

- art. 62 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu este aplicabil în speță, în contextul în care folosința bunului imobil se bazează pe un contract de comodat, iar responsabilitatea fiscală revine proprietarilor bunurilor și nicidecum persoanei care a efectuat investițiile;

- ca urmare, nu este datorat impozitul pe profit de .... lei, TVA de .... lei și nici majorările aferente acestor obligații;

- referitor la TVA în sumă de ... lei, documentele justificative din care să rezulte că taxa dedusă este aferentă operațiunilor taxabile sunt anexate contestației, acestea fiind: jurnalele de vânzări și de cumpărări ale celor două societăți, în care sunt cuprinse facturile fiscale în cauză, și contractele comerciale încheiate între cele două societăți;

- referitor la TVA înscrisă în facturile primite de la S.C. ....S.R.L., afirmația organului de control potrivit căreia operațiunile comerciale înscrise în aceste facturi nu ar reprezenta operațiuni comerciale taxabile, neavând scop economic, este subiectivă; astfel, chiar dacă art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 îndrituiește organul fiscal să considere o tranzacție că are sau nu scop economic, această considerare trebuie motivată;

- relațiile de afiliere între cele două societăți, în sensul art. 7 pct. 21 din Codul fiscal, “nu reprezintă nici o prohibiție, nici o interdicție de a efectua operațiuni comerciale între societățile afine”; aceste reglementări definesc doar termenul de persoane afiliate și nicidecum nu prevăd vreo interdicție în legătură cu acestea;

- prin operațiunile economice efectuate între cele două societăți, bugetul statului nu a fost prejudiciat, întrucât deconturile de TVA au fost declarate și înregistrate ca atare de ambele societăți, în conformitate cu prevederile legale;

- dacă pentru S.C. .... S.R.L. operațiunea comercială nu ar fi avut scop economic și nu avea dreptul să deducă TVA, atunci aceeași operațiune comercială nu avea scop economic nici pentru S.C. .... S.R.L., care nu ar fi avut obligația să colecteze TVA, aceasta fiind neexigibilă în situația dată; însă S.C. ... S.R.L. a declarat și plătit TVA;

- "Astfel, prin perceperea de majorări de întârziere din partea S.C. .... S.R.L. pentru amânarea la plată a TVA și acceptarea înregistrării TVA din partea S.C. ... S.R.L., în mod implicit, agentul constatator recunoaște scopul economic al operațiunilor comerciale între cele două societăți".

**B)** Față de aspectele contestate se reține că, urmare a inspecției fiscale efectuate de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C. .... S.R.L. din Tg.Mureș**, ce a avut ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale generale, în scopul verificării modului de determinare și evidențiere a obligațiilor față de bugetul general consolidat, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr....04.06.2010 și Decizia de impunere nr..../04.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, fiind constatate următoarele:

**Cu privire la lucrările de investiții efectuate la un imobil care nu este utilizat în scopul realizării de operațiuni impozabile**

În perioada iunie 2007 – septembrie 2008, S.C. .... S.R.L. a efectuat, în regie proprie, lucrări de modernizare a sediului social, situat în loc. Tg.Mureș, str. ...., nr. .... În acest sens, au fost achiziționate materiale de construcții de la diverși furnizori, în valoare de .... lei și TVA de ... lei, în luna martie 2009 fiind recepționată lucrarea în cauză ca imobilizare corporală.

La control s-a constatat că sediul social al societății verificate, situat în loc. Tg.Mureș, str. ...., nr. ..., se află în proprietatea persoanelor fizice ... și ... și a fost cedat în folosința societății, pe perioadă nedeterminată, în baza contractului de comodat încheiat în data de 12.07.2002.

Din informațiile înscrise în extrasul de carte funciară nr. .../N (anexa nr. 28 la actul de control) și în urma deplasării pe teren a organelor de inspecție fiscală s-a constatat faptul că lucrările de modernizare au constat în mansardarea imobilului mai sus menționat, construcția fiind alcătuită din 3 dormitoare, 2 garderobe, 1 baie, 1 duș, 1 hol și casa scării. Ca urmare a celor constatate, organele de control au concluzionat că la locația respectivă nu se desfășoară activități în folosul societății, respectiv operațiuni taxabile.

Mai mult, din nota explicativă dată de administratorul societății reiese faptul că persoanele fizice .... și ....., în calitate de comandanți, nu au declarat la organul fiscal competent, în declarația privind veniturile

realizate aferentă anului 2009, valoarea investiției realizate de către comodatari (S.C. .... S.R.L.) la imobilul situat în loc. ..., str. ..., nr. ...., așa cum se prevede la art. 62 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, coroborat cu pct. 135<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

Ca urmare, la control s-a reținut că investiția efectuată la imobilul sus amintit nu este utilizată în scopul realizării de operațiuni impozabile, drept pentru care, în temeiul prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea investiției în cauză, în sumă de 1.808 lei, aferente perioadei aprilie – septembrie 2009.

Efectul fiscal al constatării de mai sus constă în diminuarea profitului impozabil cu suma de ... lei, pentru care în sarcina unității organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei pentru trimestrul II 2009 + .... lei pentru trimestrul III 2009).

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar la control, în sarcina S.C. .... S.R.L. s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei, modul de calcul al acestora fiind prezentat în Anexa nr. 30 la actul de control.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, dedusă de unitate în perioada iunie 2007 – septembrie 2008, în baza facturilor fiscale de achiziție a materialelor de construcții utilizate la executarea lucrărilor de modernizare a sediului social situat în loc. Tg.Mureș, str. ...., nr. ...., având în vedere cele reținute anterior, respectiv faptul că investiția realizată nu este utilizată în folosul societății, organele de inspecție fiscală au reținut că în speță sunt aplicabile prevederile art. 128 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare, având în vedere că la verificare unitatea nu a putut face dovada utilizării acestor bunuri în scopul activității sale economice, organele de control au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art. 137 și 140 din Codul fiscal.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .... lei, stabilită suplimentar, având în vedere că în intervalul iunie 2007 – septembrie 2008, în anumite perioade, S.C. .... S.R.L. a înregistrat sold de plată al TVA, organele de control au calculat în sarcina societății majorări de întârziere în sumă de .... lei (la calculul majorărilor de întârziere s-a ținut cont de perioadele în care unitatea înregistra sold negativ al TVA).

**Cu privire la majorările de întârziere pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor facturi de avans neplătite**

În perioada noiembrie 2008 – noiembrie 2009 societatea a dedus TVA în sumă de .... lei, în baza unor facturi de avans emise de către S.C. .... S.R.L. , astfel:

- factura nr..../30.11.2008, în valoare de ....lei, cu TVA de .... lei;
- factura nr. .../22.12.2008, în valoare de ... lei, cu TVA de .... lei;
- factura nr. ..../28.01.2009, în valoare de ... lei, cu TVA de .... lei;
- factura nr. ..../31.05.2009, în valoare de ... lei, cu TVA de ..lei;
- factura nr.../31.07.2009, în valoare de .. lei, cu TVA de ... lei;
- factura nr. ..../30.11.2009, în valoare de .... lei, cu TVA de ... lei.

La control s-a constatat că avansurile în cauză nu au fost achitate și nu există documente justificative din care să rezulte că taxa dedusă este aferentă operațiunilor taxabile.

În consecință, organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea a încălcat prevederile art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căreia exigibilitatea taxei intervine la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau prestări de servicii.

Totodată, având în vedere faptul că o parte din facturile de avansuri (facturile nr....., nr....., nr..... și nr. ....), care conțin TVA în cuantum de .... lei, au fost stornate ulterior, la control s-a reținut că aceste documente nu reflectă operațiuni economice reale și în consecință, în conformitate cu dispozițiile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, s-a procedat la reconsiderarea tranzacțiilor respective.

La verificare s-a mai constatat faptul că între S.C. ... S.R.L. și S.C. .. S.R.L. există relații de afiliere, în sensul că dl. ...., asociat cu 50% la unitatea verificată și administrator al acestei societăți, deține 25% din părțile sociale ale S.C. .... S.R.L. De asemenea, doamna ....., asociat cu 50% la unitatea verificată, deține 25% din părțile sociale ale S.C. .... S.R.L. și este administrator al acestei societăți.

Ca urmare, s-a solicitat efectuarea unei verificări încrucișate la S.C. .... S.R.L., în urma căreia s-a constatat faptul că această societate este plătitoare trimestrială de TVA, iar în unele perioade în care a emis facturi de avans către contestatoare înregistra sold negativ al taxei pe valoarea adăugată.

La control s-a constatat încălcarea de către unitate a prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, potrivit căreia orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Față de cele constatate, având în vedere că TVA în sumă de ..... lei este aferentă unor avansuri neachitate, la control s-a reținut faptul că, întrucât unitatea a dedus taxa pe valoarea adăugată înainte ca aceasta să devină exigibilă, potrivit prevederilor legale în vigoare, aceasta a amânat la plată TVA în sumă de ... lei. Drept urmare, pentru taxa pe valoarea adăugată amânată la plată de S.C..... S.R.L., organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea în sarcina unității a unei obligații de plată cu titlu de majorări de întârziere în sumă de .... lei.

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

**1) Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă unitatea avea dreptul să deducă la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea unui imobil care nu este utilizat în scopul realizării de operațiuni impozabile.**

În perioada iunie 2007 – septembrie 2008, S.C. .... S.R.L. a efectuat, în regie proprie, lucrări de modernizare a imobilului situat în loc. Tg.Mureș, str. ...., nr. ...., pentru care a achiziționat materiale de construcții de la diverși furnizori, în valoare de ..... lei și TVA de .... lei, în luna martie 2009 fiind recepționată lucrarea în cauză ca imobilizare corporală.

Organele de control au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea investiției efectuate la imobilul de mai sus întrucât unitatea nu a prezentat documente care să facă dovada utilizării acestuia în scopul desfășurării de activități economice de natura celor prevăzute în obiectul de activitate și obținerii de venituri impozabile.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 19 și 21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

*Art. 19 “(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

*Art. 21 “(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.”*

Potrivit art. 24 din același act normativ, “(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 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.”

Potrivit textelor legale anterior citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea înregistrate de un contribuabil este condiționată de utilizarea mijlocului fix în scopul obținerii de venituri impozabile, în producție, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, mijlocul fix trebuind să îndeplinească cumulativ cele trei condiții impuse de legislația în vigoare pentru a fi considerat amortizabil și pentru a permite contribuabilului să își recupereze cheltuiala cu un astfel de bun.

În speță, cheltuielile cu amortizarea investițiilor efectuate la imobilul situat în loc. Tg.Mureș, str. ..., nr. ..., pot fi încadrate ca fiind deductibile fiscal doar dacă se demonstrează că acest imobil a fost utilizat în scopurile prevăzute de lege și precizate anterior.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat că în perioada aprilie – septembrie 2009 unitatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea investițiilor efectuate la imobilul situat în loc. Tg.Mureș, str. ..., nr. ..., în sumă totală de .... lei (.... lei/lună x 6 luni).

În fapt, la control s-a constatat că sediul social al societății verificate, situat în loc. Tg.Mureș, str. ...., nr. ..., se află în proprietatea persoanelor fizice .... și ...., care au calitatea de asociați ai S.C.... S.R.L., și a fost cedat în folosința societății, pe perioadă nedeterminată, în baza contractului de comodat încheiat în data de 12.07.2002.

Unitatea a înregistrat în evidența contabilă investițiile efectuate la sediul social încă din luna iunie 2007.

La soluționarea contestației se rețin următoarele aspecte:

- În extrasul de carte funciară nr. ..../N emis în luna august 2008, la rubrica “Descrierea imobilului” - mansarda, figurează: “3 dormitoare, 2 garderobe, 1 baie, 1 duș, 1 hol + casa scării”;

- Autorizația de Construire nr. ..../16.08.2007 a fost eliberată de Primăria Mun.Tg.Mureș pentru dl. ...., iar nu pentru societate, obiectul acesteia fiind executarea lucrărilor de construire pentru “amenajări interioare, mansardare locuință, garaj auto”, nefiind specificat niciunde în cuprinsul acesteia termenul de birouri.

Referitor la invocarea de către contestatoare a prevederilor art. 1 și art.7 alin.(1) lit. b) din Legea nr. 50/1999 privind autorizarea executării

lucrărilor de construcții, se reține că, la art. 3 alin. 1 lit. a) din același act normativ invocat de unitate se precizează: “Autorizația de construire se eliberează pentru:

a) lucrări de construire, reconstruire, consolidare, modificare, extindere, **schimbare de destinație** sau de reparare a construcțiilor de orice fel, precum și a instalațiilor aferente acestora, cu excepția celor prevăzute la art. 11;”.

Ca urmare, invocarea de către petentă a faptului că spațiul în cauză are destinația de birouri nu poate fi luată în considerare, în condițiile în care obiectul autorizației de construire eliberată de Primăria Tg.Mureș este “mansardare locuință”, nefiind prezentat organelor de control niciun alt document emis de autoritatea publică locală din care să rezulte schimbarea destinației construcției respective din spațiu de locuit în spațiu destinat vreunei activități economice. De altfel, nici până la data soluționării contestației unitatea nu dovedește cu documente justificative faptul că spațiul respectiv a fost destinat în scopul operațiunilor impozabile și nu ca spațiu de locuit.

În ceea ce privește invocarea de către contestatoare a irelevanței înscrisurilor din extrasul C.F. privitor la imobilul în cauză, se reține că datele înscrise într-un act emis de o instituție publică, respectiv de către Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Mureș, nu pot fi considerate irelevante. Potrivit prevederilor art. 64 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, “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”. Totodată, în temeiul art. 65 alin.(1) din același act normativ, “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale”.

Într-o speță similară, prin Adresa nr. .... / 06.08.2009, emisă de D.G.F.P. Mureș – Biroul de Metodologie și Asistență Contribuabili, se analizează un caz similar, respectiv deductibilitatea TVA aferentă investițiilor efectuate la un imobil care nu se află în proprietatea societății. Se precizează faptul că “aceste cheltuieli, în conformitate cu legislația în materie, sunt cheltuieli la care este obligat proprietarul. În conformitate cu prevederile pct. 135.1 din H.G. 44/ 2004, valoarea investițiilor la bunurile imobile ale proprietarului, care fac obiectul unor contracte de cedare a folosinței bunurilor, care sunt efectuate de cealaltă parte contractantă, reprezintă venit brut al proprietarului. Proprietarul are obligația să declare la organul fiscal competent prin declarația privind venitul realizat aferentă anului fiscal respectiv valoarea investiției, în vederea definitivării impunerii. Dacă aceste condiții au fost îndeplinite, societatea poate recupera cheltuielile cu investițiile efectuate prin deduceri de amortizare, conform prevederilor art. 24 din Codul fiscal, având drept de deducere a TVA.



Dacă nu au fost îndeplinite condițiile de mai sus, trebuie observate prevederile art. 21 alin. (3) lit. m) din Codul fiscal, din care rezultă prezumția legală potrivit căreia numai cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații (nu și cele de transformare/modernizare) aferente unui sediu aflat în locuința proprietate personală a unei persoane fizice sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. **Cheltuielile cu investițiile efectuate în legătură cu imobilul aflat în proprietatea personală a unei persoane fizice nu sunt considerate ca fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.”**

Se reține faptul că SC .... SRL a recepționat lucrarea ca imobilizare corporală în luna martie 2009. Prin urmare, conform prevederilor art. 62 alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 135<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, „în termen de 30 de zile de la finalizarea investițiilor partea care a efectuat investiția este obligată să comunice proprietarului, uzufructuarului sau altui deținător legal valoarea investiției. Proprietarul, uzufructuarul sau alt deținător legal are obligația să declare la organul fiscal competent valoarea investiției, în declarația de impunere”. Întrucât această condiție nu a fost îndeplinită, cheltuielile cu amortizarea aferentă respectivei imobilizări nu este considerată ca fiind efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

Mai mult, din nota explicativă dată de administratorul societății reiese faptul că persoanele fizice .... și ..., în calitate de comandanți, nu au declarat la organul fiscal competent, în declarația privind veniturile realizate aferentă anului 2009 valoarea investiției realizate de către comodatari (S.C. ...S.R.L.) la imobilul situat în loc. Tg.Mureș, str. ..., nr. ..., așa cum se prevede la art. 62 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, coroborat cu pct. 135<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

Prin urmare, nu poate fi luată în considerare afirmația societății potrivit căreia mansarda imobilului situat în loc. Tg.Mureș, str. ...., nr. .... este utilizată în scopul realizării de venituri impozabile, din moment ce în extrasul CF emis în luna august 2008 apare înscrisă destinația de dormitoare, în condițiile în care încă la începutul efectuării investiției (luna iunie 2007) aceasta s-a făcut în alte scopuri decât în cele de realizare a veniturilor impozabile.

De asemenea, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ..../29.10.2010, înregistrat la D.G.F.P. Mureș sub nr. ..../30.07.2010, organul emitent al actului atacat precizează că, în urma deplasării pe teren a organelor de inspecție fiscală, efectuată în vederea verificării faptice a investițiilor realizate, s-a constatat faptul că spațiile respective au destinația de spații de locuit (dormitoare).

Referitor la același aspect, în susținerea contestației petenta însăși afirmă faptul că “la data aceasta sunt utilizate ca birou”, recunoscând astfel că în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv la data controlului, spațiile respective aveau altă destinație. Astfel, susținerea de mai sus a unității nu este de natură a conduce la soluționarea favorabilă a cauzei, ci din contră, confirmă constatarea organelor de control potrivit căreia în perioada verificată investiția efectuată a fost utilizată în alte scopuri decât realizarea de operațiuni taxabile.

Din cuprinsul actului de control, precum și din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, mai rezultă faptul că inspecția fiscală s-a desfășurat la locul unde se aflau actele financiar-contabile ale societății, respectiv în loc. Tg.Mureș, B-dul ... nr. ..., ap....., loc stabilit de comun acord cu contribuabilul, fiind întocmit în acest sens formularul “Acord de stabilire a locului de desfășurare a inspecției fiscale”. Prin urmare, susținerea de către petentă a faptului că lucrările de investiții efectuate la sediul social al unității, în valoare de .... lei, realizate în baza contractului de comodat nr. .../12.07.2002, erau necesare întrucât la locația respectivă sunt realizate activitățile de conducere a evidențelor contabile-fiscale ale unității și sunt păstrate documentele contabile este nefondată și nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește susținerile contestatoarei, se reține că unitatea nu aduce argumente de natura condițiilor impuse de legiuitor pentru acordarea deductibilității fiscale, respectiv obținerea de venituri impozabile și îndeplinirea condițiilor cumulative privind amortizarea mijloacelor fixe, ci solicită deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea pe considerentul că spațiul respectiv a fost utilizat în vederea desfășurării unor activități de contabilitate, secretariat etc., care, în fapt, așa cum s-a reținut în cuprinsul actului de control și în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, s-au desfășurat la altă locație.

În contextul considerentelor anterior prezentate, se reține că investițiile în cauză nu sunt amortizabile întrucât partea din imobil asupra căroră au fost acestea efectuate nu a fost utilizată în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, iar cheltuielile înregistrate cu amortizarea nu sunt deductibile fiscal, fapt pentru care contestația formulată de S.C. .... S.R.L. va fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de ... lei, calculate la control pentru neplata la termen a impozitului pe profit suplimentar în sumă de ..... lei, întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. .... S.R.L. este reținut ca datorat impozitul pe profit suplimentar în sumă de ..... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează

principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de . lei, contestația formulată urmând a fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru acest capăt de cerere.

**2) Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă unitatea avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale utilizate la efectuarea unei investiții care nu este utilizată în folosul operațiunilor taxabile**

În fapt, în perioada iunie 2007 – septembrie 2008 unitatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .... lei, în baza facturilor fiscale de achiziție a materialelor de construcții utilizate la executarea lucrărilor de modernizare a imobilului situat în loc. Tg.Mureș, str....., nr. .... Din cele consemnate la cap. C) pct. 1) din prezenta decizie de soluționare a contestației reiese că investiția realizată nu este utilizată în folosul societății, iar unitatea nu a putut face dovada utilizării acestor bunuri în scopul activității sale economice. În consecință, organele de inspecție fiscală au reținut că în speță sunt aplicabile prevederile art. 128 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, la art. 128 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se prevede: **“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:**

*a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”*

Potrivit art. 137 alin. (1) lit. c) din același act normativ, **“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din: [...]**

*c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5) [...], prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. [...].”*

În temeiul dispozițiilor legale anterior citate, preluarea de către societate a bunurilor achiziționate de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată este asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată, dacă taxa aferentă acestor bunuri a fost dedusă. Astfel, legiuitorul stabilește obligația colectării TVA în situația neutilizării bunurilor achiziționate în scopul activității desfășurate, justificarea bunurilor ca fiind utilizate în scopul activităților sale economice revenind persoanei impozabile care a achiziționat bunurile în cauză.

Referitor la argumentele aduse de petentă cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în sensul că la sediul social se desfășoară o serie de activități, se rețin în soluționarea contestației considerentele prezentate la cap. C) pct. 1) din prezenta decizie, argumentele petentei fiind nejustificate.

În temeiul dispozițiilor legale anterior citate se reține că, pentru materialele de construcție achiziționate care, așa cum s-a reținut la cap. C) pct. 1) din prezenta decizie, nu au fost utilizate de către unitate în scopuri care au legătură cu activitatea acesteia, unitatea avea obligația colectării TVA în sumă totală de .... lei, prin aplicarea cotei standard de T.V.A. asupra bazei de impozitare (..... lei x 19%).

În consecință, având în vedere faptul că petenta nu prezintă documente justificative prin care să combată cele constatate de organele de inspecție fiscală, contestația formulată urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de .... lei, aferente T.V.A. în sumă de ..... lei stabilită suplimentar de organele de control, întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. .... S.R.L. este reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată în suma de mai sus, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de ..... lei (modul de calcul al acestora este prezentat detaliat în anexa nr. 34 la raportul de inspecție fiscală).

În consecință, contestația unității urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru accesoriile de întârziere în sumă de ... lei, aferente T.V.A.

### **3) Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă unitatea datorează majorări de întârziere pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor facturi de avans neplătite**

În fapt, în perioada noiembrie 2008 – noiembrie 2009 societatea a dedus TVA în sumă de .... lei, în baza unor facturi de avans emise de către S.C. ... S.R.L.

La control s-a constatat că avansurile în cauză nu au fost achitate și nu există documente justificative din care să rezulte că taxa dedusă este aferentă operațiunilor taxabile.

În consecință, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată din facturile de avans pe considerentul că aceste facturi nu au fost achitate, iar dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la momentul exigibilității taxei, care este la data efectuării plății, conform art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art. 145 alin. (1) 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.”**

Totodată, la art. 134<sup>1</sup> alin. (1) din același act normativ se prevede că “(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*”, iar la art. 134<sup>2</sup> alin. (1) și (2) se precizează: “(1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), **exigibilitatea taxei intervine:**

a) *la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

b) **la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.** *Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. **Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;**”.*

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține faptul că dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, iar pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator exigibilitatea intervine la data la care se încasează avansul.

Ca regulă generală, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, deci la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Prin excepție de la regula generală, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată poate interveni:

1. *la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator; sau*

2. **la data la care se încasează avansul**, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator și anume data livrării bunurilor sau prestării serviciilor.

În acest caz, se reține că S.C. .... S.R.L. **a primit facturi de avans** emise de S.C. .... S.R.L. Conform celor reținute mai sus, contestatoarea se află în cazul celei de-a doua excepții de la regula generală, **având dreptul să deducă TVA la data la care a plătit facturile de avans.**

Din actul de control atacat și din referatul cu propuneri de soluționare a contestației rezultă faptul că nu au fost efectuate plăți efective de sume de bani, în baza facturilor în cauză, avansurile facturate de către S.C. ....S.R.L. nefiind decontate. Ca urmare, având în vedere dispozițiile legale anterior citate, potrivit cărora taxa poate fi dedusă doar în momentul în care aceasta devine exigibilă, iar întrucât – prin excepție de la regula generală – momentul exigibilității este data încasării

avansului, unitatea nu avea drept de deducere a TVA în sumă de .... lei decât în momentul în care ar fi fost încasate avansurile respective de către S.C. ... S.R.L. Astfel, efectul deducerii anticipate de către unitate a TVA aferentă avansurilor neachitate, este de diminuare a TVA de plată lunară. Ca urmare, pentru perioada cuprinsă între data emiterii facturilor de avans și data stornării acestora, unitatea datorează majorări de întârziere.

În contestație petenta precizează că nu este de acord cu constatarea organelor de control potrivit căreia operațiunile comerciale înscrise în aceste facturi nu ar reprezenta operațiuni comerciale taxabile, neavând scop economic. Referitor la afirmația de mai sus a contestatoarei se reține că unitatea nu face dovada că cele 4 facturi ce conțin TVA de .....lei, stornate ulterior, au acoperit operațiuni reale, cu atât mai mult cu cât, așa cum rezultă din actul atacat, pe de o parte nu a fost achitată contravaloarea acestora, iar pe de altă parte – așa cum rezultă și din referatul cu propuneri de soluționare a contestației – nu s-au concretizat în operațiuni taxabile, adică au rămas la stadiul de avansuri neachitate și stornate, nematerializându-se operațiuni de livrări de bunuri sau prestări de servicii.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației se mai precizează faptul că, în perioada supusă verificării, unitatea nu a fost în măsură a prezenta organelor de control documente emise de S.C. ... S.R.L. către S.C. .... S.R.L. din care să rezulte existența unor contraprestații (efectuate în baza contractului amintit de contestatoare) pentru sumele evidențiate în facturile respective. Practic, în situația în care se derulează operațiuni economice reale, factura de avans este urmată de o factură de stornare a avansului, concomitent cu emiterea unei facturi care reflectă efectuarea unei livrări de bunuri sau prestări de servicii.

Față de cele prezentate anterior se reține că în speța analizată nu rezultă ca fiind efectuată plata vreunei sume de bani cu titlu de avans și nici scopul economic al facturării de avansuri. Astfel, nu se poate trage concluzia, cu privire la cele patru facturi ce conțin TVA de .... lei, că reflectă operațiuni taxabile, atâta vreme cât acestea au fost doar **facturi de avans, neachitate, stornate** ulterior, fără a fi emise facturi finale care să justifice livrarea unor bunuri sau prestarea unor servicii de către S.C. ... S.R.L. în beneficiul S.C. ... S.R.L. Ca urmare, se reține ca legală invocarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor art. 11 din Codul fiscal, drept pentru care susținerile de mai sus ale unității nu pot fi luate în considerare la soluționarea contestației.

În același sens precizează și organul emitent al actului atacat, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației: **“operațiunile dintre SC ... SRL și SC .... SRL (facturare de avansuri) nu au un scop economic, deoarece aceste operațiuni nici măcar nu s-au finalizat până la data controlului. Așa cum se precizează în actul de control, o**

***parte din facturile de avans emise de SC .... SRL au fost stornate ulterior, fără să fie facturată valoarea finală a tranzacției.”***

În contextul celor prezentate mai sus, se reține ca neîntemeiată și afirmația unității potrivit căreia documentele justificative – anexate contestației – din care rezultă că taxa dedusă este aferentă operațiunilor taxabile sunt: jurnalele de vânzări și de cumpărări ale celor două societăți, în care sunt cuprinse facturile fiscale în cauză, și contractele comerciale încheiate între cele două societăți.

În ceea ce privește majorările aferente TVA în sumă de .... lei (... lei – ... lei), întrucât cele două facturi (nr. .../30.11.2008 și nr..../22.12.2008) nu au fost achitate până la data finalizării acțiunii de inspecție fiscală sau concretizate în operațiuni taxabile – prin emiterea de către S.C. .... S.R.L. a unor facturi de livrări de bunuri sau prestări de servicii și înregistrarea de către S.C. ....S.R.L. a acestor facturi, concomitent cu stornarea avansurilor –, având în vedere dispozițiile legale citate mai sus și cele reținute în cuprinsul prezentei decizii, petenta datorează majorări de întârziere pentru perioada cuprinsă între data deducerii TVA înscrisă în aceste facturi și data finalizării controlului.

În ceea ce privește susținerea de către unitate a faptului că relațiile de afiliere dintre cele două societăți, în sensul art. 7 pct. 21 din Codul fiscal, “nu reprezintă nici o prohibiție, nici o interdicție de a efectua operațiuni comerciale între societățile afine”, aceste reglementări definind doar termenul de persoane afiliate, fără a prevedea vreo interdicție în legătură cu acestea, se reține că organul de control nu a făcut nicio referire cu privire la interzicerea derulării de operațiuni între persoane afiliate, ci la faptul că relațiile dintre cele două persoane afiliate aveau alte scopuri decât cele economice.

În contestație petenta mai afirmă că, prin operațiunile economice efectuate între cele două societăți, bugetul statului nu a fost prejudiciat, întrucât deconturile de TVA au fost declarate și înregistrate ca atare de ambele societăți, în conformitate cu prevederile legale. De asemenea, susține că dacă pentru S.C. .... S.R.L. operațiunea comercială nu ar fi avut scop economic și nu avea dreptul să deducă TVA, atunci aceeași operațiune comercială nu avea scop economic nici pentru S.C. ...S.R.L., care nu ar fi avut obligația să colecteze TVA, aceasta fiind neexigibilă în situația dată, ori, prin perceperea de majorări de întârziere din partea S.C. ... S.R.L. pentru amânarea la plată a TVA și acceptarea înregistrării TVA din partea S.C. .... S.R.L., în mod implicit, agentul constator recunoaște scopul economic al operațiunilor comerciale între cele două societăți.

Referitor la aceste susțineri, se rețin următoarele:

- dacă firma afiliată (S.C. ... S.R.L.) nu ar fi emis facturile de avans, în baza cărora S.C. ... S.R.L. a înregistrat TVA deductibilă în sumă totală de ... lei, petenta ar fi înregistrat o obligație de plată cu titlu de taxă

pe valoarea adăugată cu ... lei mai mult decât cea evidențiată ca urmare a deducerii TVA în suma de mai sus ori, procedând astfel, unitatea a amânat la plată TVA de plată care ar fi fost datorată la bugetul statului dacă nu și-ar fi diminuat această obligație cu TVA înregistrată, în mod eronat, ca și deductibilă;

- faptul că S.C. ... S.R.L. a colectat TVA nu a avut efecte asupra bugetului general consolidat al statului, întrucât în fiecare lună în care a emis facturile de avans, S.C. ... S.R.L. a înregistrat sold negativ al TVA, fapt ce rezultă din deconturile de TVA ale acestei societăți, aflate la dosarul cauzei – anexa nr. 4 la contestație. Mai mult, având în vedere momentul la care intervine exigibilitatea TVA în cazul avansurilor, respectiv la data încasării acestora, aceasta nu avea obligația să colecteze TVA la data emiterii facturii.

În consecință, nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a contestației susținerile de mai sus ale contestatoarei întrucât, așa cum s-a reținut mai sus, majorările de întârziere sunt datorate pentru faptul că, urmare a neachitării avansurilor în cauză, TVA în sumă de .... lei nu este exigibilă, și ca urmare unitatea nu avea drept de deducere a taxei respective, prin deducerea taxei aceasta amânând la plată TVA datorată bugetului general consolidat al statului.

În contextul considerentelor anterior prezentate, având în vedere dispozițiile legale citate în cuprinsul prezentei decizii de soluționare a contestației, ținând cont de faptul că TVA în sumă de ..... lei este aferentă unor avansuri neachitate, în mod legal la control s-a reținut faptul că, întrucât unitatea a dedus taxa pe valoarea adăugată înaintea exigibilității acesteia, aceasta a amânat la plată TVA în sumă de ..... lei. Drept urmare, sunt datorate de către S.C. ....S.R.L. majorările de întârziere în sumă de ..... lei, stabilite la control pentru taxa pe valoarea adăugată amânată la plată în sumă de ... lei, contestația unității urmând a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

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

## **DECIDE**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. .... S.R.L din Tg. Mureș.**

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



**DIRECTOR EXECUTIV,**