

## DECIZIA NR.1415

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de A.J.F.P. -Serviciul Inspectie Fiscala, prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. , cu privire la contestatia formulata de X.

X contesta partial Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Serviciul Inspectie Fiscala si anume contestatia priveste TVA considerata ca nedeductibila fiscal de organele de inspectie fiscala si totodata respinsa la rambursare.

De asemenea, X, prin contestatia inregistrata la A.J.F.P. contesta si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Contestatiile au fost depuse in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere si Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala prin remitere sub semnatura reprezentantului legal, conform adresei existenta in copie la dosarul contestatiei si de data depunerii contestatiilor la A.J.F.P. , conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 si art.209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. -Serviciul de solutionare a contestatiilor este investita sa solutioneze contestatia formulata de X.

l) X, prin reprezentant, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Serviciul Inspectie Fiscala, inregistrata la A.J.F.P. si solicita:

a) Sa se constate nulitatea absoluta a Deciziei de impunere atat pentru motivele de forma cat si pentru motivele de fond avand in vedere ca atat Decizia de impunere si Raportului de inspectie fiscala contin o insiruire de acte normative fara nicio mentiune privind suportul juridic concret al impunerii; invoca in sustinerea cauzei prevederile art.43, art.87 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

b) Pe fondul cauzei societatea contestatoare solicita anularea in parte a Decizia de impunere in ceea ce priveste masura stabilita la pag.14 din decizie referitoare la reconsiderarea cheltuielilor cu chiriile nejustificate prin depunerea, dupa caz, a declaratiei rectificative privind impozitul pe profit aferenta exercitiului financiar 2013 precum si a declaratiei rectificative privind obligatiile de plata la bugetul de stat aferenta trimestrului I 2014 in ceea ce priveste impozitul pe profit si a Raportului de inspectie fiscala prin care s-au facut constatarile cu privire la calculul TVA si obligarea A.J.F.P.-Inspectie fiscala sa admita cererea societatii noastre de rambursare a TVA pana la concurenta sumei de.. lei, raportata la baza impozabila de.. lei.

In sustinerea contestatiei, cu privire la TVA si cheltuielile cu chiriile, considerate ca nedeductibile de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

-Considera ca masurile impuse de organele de inspectie fiscala de a reconsidera cheltuielile cu chiriile nejustificate prin depunerea dupa caz a declaratiei rectificative pentru exercitiul financiar 2013 si primul trimestru din anul 2014 si implicit masura respingerii la rambursare a TVA sunt nelegale pentru ca nu sunt fundamentate pe date verificabile.

Cu privire la suprafata inchiriata societatea contestatoare sustine ca pe toata perioada verificata, potrivit anexelor la fiecare contract de inchiriere aflat in derulare, s-a inchiriat o suprafata efectiva.. m.p. insa in decizia contestata, organele de inspectie fiscala nu fac nicio referire la anexele prezentate de societate odata cu punctul de vedere vis-a-vis de proiectul de raport de inspectie fiscala.

Societatea considera ca emitentul deciziei de impunere a interpretat notiunea de obiect al contractului de inchiriere „prin raportare doar la clauza inserata in contract, fara a face coroborare cu continutul anexelor la contract, desi acestea fac parte integranta din contract”, facand in mod gresit o distinctie intre natura bunurilor inchiriate considerand ca anexele la contractele de inchiriere cuprind doar mijloace fixe si obiecte de inventar. Prin interpretarea adusa obiectului contractelor de inchiriere „incalca vointa partilor din contract, si aduce atingere limitelor contractelor. Anexele la contractele de inchiriere nu contin referire numai la mijloace fixe si obiecte de inventar, ci si la bunuri imobile. Nu se poate confunda o hala de productie inscrisa cu aceasta destinatie in CF, cu un mijloc fix sau cu un obiect de inventar. Daca se analizau temeinic anexele la contractele de inchiriere se observa ca acestea contineau si hale de productie, bunuri imobile prin destinatie, inscrise in CF ca si constructii (a se vedea in acest identificarile cadastrale pe care le vom anexa la prezenta contestatie)”. Prin numarul de inventar a mijloacelor fixe si denumirea cladirilor inchiriate din fiecare anexa se justifica suprafata de.. m.p.

In acest sens societatea contestatoare sustine ca printr-o singura verificare formala a anexelor contractelor de inchiriere in care sunt enumerate bunurile inchiriate, corelat cu evidenta contabila a mijloacele fixe, comunicata de catre societate inspectiei fiscale si identificarile cadastrale din CF, se poate observa ca datele din inventar corespund cu suprafata inchiriata si cu datele atestate de anexele la contractele de inchiriere.

In ceea ce priveste nejustificarea necesitati si oportunitatii cresterii spatiilor de productie societatea contestatoare sustine ca a dovedit ca nu a fost o crestere a spatiilor de productie ci doar o necorelare intre suprafata inserata la capitolul „obiectul contractului” din contractele de inchiriere si datele din anexele acestora, iar oportunitatea cresterii spatiilor de productie, retinuta de organul de inspectie fiscala, tine doar de vointa partilor contractante, neputand face obiectul unei justificari fata de un tert cum este organul fiscal.

Societatea contestatoare, prin reprezentant, afirma ca emitentul deciziei foloseste ca singur argument in motivarea deciziei de impunere, adresa emisa de societate in care se mentioneaza ca nu toate spatiile inchiriate ar fi folosite efectiv, insa continutul adresei a fost interpretat eronat de organul de inspectie fiscala, adresa in cauza nu poate produce efecte retroactive.

Sustine ca dubiul de interpretare al acestei adrese a fost lamurit chiar de reprezentantul legal al societatii prin raspunsul emis la cererea organului de inspectie fiscala si care este invocata in aparare si la care emitentul deciziei nu face nicio referire. Singurul element care s-a modificat pe parcursul derularii contractelor, nu a fost suprafata inchiriata, ci valoarea chiriei platite. Necesitatea modificarii chiriei solicitata de locator a fost motivata in baza raportului de evaluare a mijloacelor fixe, obiectelor de inventar si a spatiilor aferente, ca urmare a actualizarii cu valoarea de piata a acestora realizat de C., de care organul de control nu a tinut seama, desi are cunostiinta de acestea.

In concluzie, societatea contestatoare afirma ca suprafata efectiv inchiriată a fost de la început de.. m.p., niciodată în obiectul contractelor de închiriere nefiind menționată o suprafata mai mică, așa cum greșit se menționează la punctul 5, pag.12 din decizia de impunere, considerând ca nu este nevoie de o justificare a necesității creșterii spațiilor închiriate.

În ceea ce privește contractul, societatea contestatoare susține ca organul de inspecție fiscală face referire la așa zise stări de fapt care nu s-au săvârșit în realitate; organul de inspecție fiscală s-a limitat doar la verificarea obiectului contractului, fără a verifica care au fost serviciile efectiv prestate și plătite. În perioada ianuarie 2014 – martie 2014, au fost facturate activități de manoperă +materiale și servicii de supraveghere, gen de activități pentru care nu se impune diminuarea cuprinsului anexei la contractul de închiriere, nefiind afectat niciun mijloc fix sau obiect de inventar închiriat; susține ca societatea nu a efectuat și activități de debitare /dezmembrare fier vechi în cadrul clădirilor închiriate, care să determine necesitatea restrângerii obiectului închiriat cu implicații asupra chiriei plătite.

Totodată, susține ca organul de inspecție fiscală nu a reprodus întocmai prevederile art.7 lit.b) din contractele de închiriere; Invoca prevederilor art.1695 din Codul civil potrivit căruia garanția pentru evicțiune este reglementată raportat la pretențiile unui tert, ori în speta nu poate opera garanția pentru evicțiune, întrucât contractul a fost încheiat chiar de persoana care ar putea invoca garanția pentru evicțiune, neexistând astfel condiția impusă de lege de tulburare a stăpanirii din partea unui tert.”

Prin urmare, în temeiul art. 205 -206 din Codul de procedură fiscală, contestatoarea solicită anularea Deciziei de impunere, ca efect al admiterii excepției nulității absolute;

În subsidiar, societatea contestatoare solicită anularea în parte a Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește măsura stabilită la pag.14 din decizie, referitoare la reconsiderarea cheltuielilor cu chiriile nejustificate, prin depunerea, după caz, a declarației rectificative privind impozitul pe profit aferent exercitiului financiar 2013, precum și a declarației rectificative privind obligațiile de plată la bugetul de stat aferentă trimestrului I 2014 în ceea ce privește impozitul pe profit, precum și cu privire la TVA și admiterea cererii societății de rambursare de TVA până la concurența sumei de.. lei.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P., din TVA solicitată la rambursare de X, au respins la rambursare TVA și au admis la rambursare TVA.

Aferent TVA de plată, organele de inspecție fiscală au stabilit, dobânzi și penalități de întârziere, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Din Raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la TVA stabilită suplimentar și totodată respinsă la rambursare, contestată de societate, rezultă următoarele:

Urmare verificării și analizării documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu data de 01.02.2013, X a majorat spațiile cu dotări aferente (mijloace fixe și obiecte de inventar) închiriate de la E. în baza contractului de închiriere, dublând suprafața, chiria fiind stabilită la nivel de 1,5 ori valoarea amortismentului lunar calculat pentru clădirile și utilajele (fără TVA), la care se adaugă contravaloarea taxelor locale aferente imobilizărilor.

Totodată, în baza contractului de închiriere, se majorează chiria lunară, la care se

adauga contravaloarea taxelor locale aferente imobilizarilor.

Organele de inspectie fiscala au solicitat informatii reprezentantului legal al societatii prin Note explicative cu privire la suprafetele inchiriate (cladiri si teren), cu privire la bunurile inchiriate (mijloace fixe si obiecte de inventar) care sunt utilizate efectiv pentru desfasurarea activitatii economice in perioada octombrie 2009 – martie 2014.

De asemenea organele de inspectie fiscala au solicitat documente justificative din care sa rezulte necesitatea inchirierii de spatiu si dotari suplimentare.

Prin raspunsului furnizat prin adresa, reprezentantul legal al societatii, precizeaza ca „suprafata inchiriată, utilizată pe perioada solicitată 2009 – 2014 corespunde întocmai datelor menționate în contractul închirierii aferent fiecărui an.[...]. Conform art. 5 din cadrul contractului de închiriere, în urma unor adrese oficiale către locatar, utilajele neutilizate în cadrul operațiilor de producție vor fi eliminate de pe anexe urmând ca valoarea contractuală de închiriere să se diminueze direct proporțional cu scăderea chiriilor aferente utilajelor care nu se mai justifică ca și utilizare în cadrul fluxului de fabricare.(energofage, depasite tehnic din puncte de vedere al toleranțelor admise, costuri mari de intretinere)”.

De asemenea, societatea a prezentat adresa, prin care se aduce la cunoștința locatorului E. “ [...] ca obiectele de inventar și mijloacele fixe care au fost închiriate de către societatea noastră au fost inventariate și unele din aceste bunuri nu mai sunt necesare în vederea închirierii de către societatea noastră. Motivul principal îl reprezintă renunțarea fabricației a unor grupuri de produse și componentele acestora (alternatoare).”

Totodată organele de inspectie fiscala au verificat veniturile realizate de societate în anii 2011, 2012, 2013 în corelație cu cheltuielile efectuate pentru realizarea lor(cheltuieli salariale, cheltuieli cu utilități) și au constatat că acestea sunt relativ constante.

Organele de inspectie fiscala prin Nota explicativa transmisa societatii, au solicitat reprezentantului legal al societatii sa justifice cu documente necesitatea și oportunitatea creșterii spațiilor de producție închiriate și dacă acestea concurează la realizarea de venituri taxabile și/sau scutite cu drept de deducere.

Prin răspunsul formulat, reprezentantul legal al societatii precizează că: „Toate mijloacele fixe și obiectele de inventar care sunt trecute în anexele contractului de închiriere concurează la realizarea activității de producție. Pe baza forecast-ului de la clienți au fost definite listele de mijloace fixe precum și obiectele de inventar necesare realizării activității de producție planificate/bugetate.Utilajele, amplasate în diferite zone de producție au fost închiriate odată cu spațiul aferent acestora.

Documentul care justifică necesitatea creșterii spațiilor a fost realizat conform capacităților de producție planificate, rezervate de forecast-urile clienților. Documentul/evaluarea efectivă a mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar și spațiilor aferente, a fost realizat de către C.[...]”.

Având în vedere că prin documentele prezentate, răspunsurile la notele explicative societatea nu a justificat cu documente necesitatea și oportunitatea creșterii spațiilor de producție cu dotările aferente , în perioada 01.02.2013-31.03.2014 iar veniturile realizate pe perioada 2011,2012 și 2013 au rămas constante, organele de inspectie fiscala au constatat că nu se justifică închirierea suprafeței de.. mp.

Organele de inspectie fiscala au constatat că cheltuieli cu chiriile înregistrate de societatea verificată în evidența financiar-contabilă pe perioada verificată, conform contractelor de închiriere, precum și facturilor emise de către furnizorul E sunt de ..

Organele de inspectie fiscala au calculat TVA aferentă suprafeței închiriate pentru

care societatea nu a justificat necesitatea acestui spatiu in raport de veniturile inregistrate iar in temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a)-c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare au respins la deductibilitate TVA.

De asemenea , in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca cheltuielile cu chiria aferenta suprafetei dotate cu mijloace fixe si obiecte de inventar inchiriate nejustificata in folosul activitatii economice a X sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit, acestea nefiind destinate realizarii de venituri impozabile, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

In baza prevederilor art. 94 alin. (2) lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au dispus urmatoarea masura:

Reconsiderarea cheltuielilor cu chiriile nejustificate prin depunerea, dupa caz, a declaratiei rectificative privind impozitul pe profit aferenta exercitiului financiar 2013, precum si a declaratiei rectificative privind obligatiile de plata la bugetul de stat aferenta trimestrului I 2014 in ceea ce priveste impozitului pe profit.

**III.** Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2009-31.03.2014.

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii decontului de TVA din luna martie 2014, inregistrat la AJFP, cu optiune de rambursare a soldului negativ de TVA .

**A.In ceea ce priveste capatul de cerere privind incalcarea regulilor de procedura referitoare la efectuarea inspectiei fiscale, mentionam:**

In fapt, organele de inspectie fiscala au fost efectuat o inspectie fiscala partiala in temeiul prevederilor art. 147<sup>3</sup> alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile Titlului VII din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si cu prevederile O.M.F.P. nr. 263/2010 pentru aprobarea Procedurii de solutionare a deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare, in scopul solutionarii decontului cu sume negative de TVA cu optiune de rambursare aferent lunii martie 2014, inregistrat la organul fiscal competent, respectiv Administratia Judeteana a Finantelor Publice.

Ca urmare a finalizarii inspectiei fiscale partiale efectuate a fost intocmit Raportul de inspectie fiscala, in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice prin care din suma solicitata la rambursare a fost aprobata la rambursare partial TVA si respinsa la rambursare TVA in valoare de .. lei.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca:

-actul administrativ fiscal contestat a fost intocmit cu incalcarea dispozitiilor art.87 si a dispozitiilor art.43 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala;

-Decizia de impunere trebuia sa contina motivele de faot si drept pe care se intemeiaza;

-societatea invoca in sustinere si prevederile art.41 din Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene potrivit caruia "orice persoana are dreptul de a beneficia , in ceea ce priveste problemele sale, de un tratament impartial, echitabil si intr-un termen rezonabil din partea institutiilor, organelor, oficiilor si agentiilor Uniunii" si prevederile pct.2.1.3 din Ordin ANAF nr.1021/2013 de completare a deciziei de impunere potrivit caruia "se va inscrie detaliat si clar incadrarea faptei constatate."

In drept, art.87 din din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, prevede:

*"Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă."*

La art.43 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se precizeaza:

*"(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului."*

De asemenea, la art.41 din același act normativ este stipulat:

***"Noțiunea de act administrativ fiscal***

*În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.*

In ceea ce priveste formularul "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala " modalitatea de completare a acesteia este reglementata de Ordinul ANAF nr.1021/2013 privind aprobarea modelului si continutului formularului "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice" , care la Anexa 2 ,precizeaza:

*Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale*

suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice se va completa la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspecție fiscală", întocmit la încheierea acesteia.

2.1.2. "Motivul de fapt": se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat-o din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

2.1.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.

Informațiile prevăzute la pct. 2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 se vor completa pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care s-au constatat diferențe de obligații fiscale și/sau accesorii aferente acestora. În cazurile în care legea permite și există constatări, se pot înscrie obligații fiscale accesorii, fără ca organele fiscale să stabilească o obligație fiscală principală suplimentară. În acest caz, în coloana 4 "Baza impozabilă stabilită suplimentar" se va înscrie obligația fiscală principală stabilită suplimentar de plată pe o anumită perioadă, chiar dacă în perioadele următoare aceasta s-a anulat.[...]

2.2.2. "Motivul de fapt": se înscrie detaliat modul în care contribuabilul a efectuat și tratat din punct de vedere fiscal o operațiune cu influență în veniturile sau cheltuielile activității economice, cu prezentarea consecinței fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru taxa pe valoarea adăugată, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

2.2.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru taxa pe valoarea adăugată, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.

Formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice" are rol și de "Decizie de rambursare a taxei pe valoare adăugată" în cazul inspecțiilor fiscale anticipate efectuate pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoare adăugată cu opțiune de rambursare, în urma cărora se stabilesc diferențe față de

*suma solicitată.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în cauză în speta actul administrativ fiscal este Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspectia fiscală emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul A.J.F.P. , în baza Raportului de inspectie fiscală.

Din actul administrativ fiscal contestat, se constată că la pct.2.2.2. "Motivul de fapt aferent impozitelor stabilite suplimentar , respectiv TVA, organele de inspectie fiscală au înscris în detaliu motivele și acțiunile care au condus la stabilirea de sume suplimentare , precum și care au fost documentele care au fost prezentate de societate, în baza cărora și-au format convingerea că societatea a înregistrat eronat anumite cheltuieli și venituri, precum și neînregistrarea unor venituri.

Detalierea din punct de vedere valoric a TVA stabilită suplimentar , sunt înscrise în Raportului de inspectie fiscală.

De asemenea la pct.2.2.3 "Temeiul de drept" din decizia de impunere contestată, organele de inspectie fiscală au înscris detaliat și clar încadrarea faptei constatate respectiv, s-a precizat actul normativ, articolul, litera și s-a reprodus textul de lege invocat, **în felul acesta facându-se identificarea concretă a textului de lege în baza căruia a fost emisă decizia de impunere** mai sus menționată., și totodată a fost respectată obligația organului fiscal de motivare în drept a actului administrativ fiscal, potrivit prevederilor art.43 alin.(2) lit.f) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 9 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.107 alin.(2) din același act normativ, prin adresa înregistrată la X, organele de inspectie fiscală au prezentat proiectul de raport de inspectie fiscală, cu constatările și consecințele fiscale consemnate în acesta, asigurându-i societății verificate posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

Prin adresa, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice– Inspectia Fiscală, societatea contestatoare și-a exprimat punctul de vedere cu privire la constatările și consecințele fiscale consemnate în proiectul de raport de inspectie fiscală, potrivit prevederilor art. 107 alin. (4) din O.G.nr.92/2003, 2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste aspecte au fost menționate în Capitolul VI –„Discuția finală cu contribuabilul” din Raportul de inspectie fiscală, raport în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice.

Totodată, mențiunea privind audierea societății verificate a fost prezentată la pag.9 și pag.10 din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice.

În consecință, actul administrativ fiscal contestat, în speta Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspectia fiscală a fost întocmită cu respectarea prevederilor legale aplicabile în materie, motiv pentru care susținerea societății referitoare la încălcarea art.43 din Codul de procedura fiscală, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Deoarece excepția de procedură ridicată de societate privind aspecte ale inspectiei fiscale concretizate în Raportul de inspectie fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, a fost respinsă ca neîntemeiată, D.G.R.F.P.-Serviciul de Soluționare a Contestațiilor se va



investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de X.

B). In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, mentionam:

**D.G.R.F.P. este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta facturilor reprezentand chirie spatiu in conditiile in care X nu justifica cu documente ca suprafata de.. mp dotata cu mijloace fixe, inchiriata suplimentar pe perioada 01.02.2013-31.03.2014 a fost destinata realizarii de operatiuni taxabile.**

In fapt, incepand cu data de 01.02.2013 X a majorat spatiile cu dotari aferente(mijloace fixe si obiecte de inventar) inchiriate de la E, in baza contractului de inchiriere, chiria fiind stabilita la nivel de 1,5 ori valoarea amortismentului lunar calculat pentru cladirile si utilajele (fara TVA), la care se adauga contravaloarea taxelor locale aferente imobilizarilor.

Totodata, in baza contractului de inchiriere, se majoreaza chiria lunara , la care se adauga contravaloarea taxelor locale aferente imobilizarilor.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii reprezentantului legal al societatii prin Note explicative, cu privire la suprafetele inchiriate (cladiri si teren), precum si referitor la bunurile inchiriate (mijloace fixe si obiecte de inventar) care sunt utilizate efectiv pentru desfasurarea activitatii economice in perioada octombrie2009 – martie 2014.

Prin raspunsului furnizat, reprezentantul legal al societatii, precizeaza ca „ suprafata inchiriata, utilizata pe perioada solicitata 2009 – 2014 corespunde intocmai datelor mentionate in contractul inchirierii aferent fiecarui an.[...]. Conform art. 5 din cadrul contractului de inchiriere, in urma unor adrese oficiale catre locatar, utilajele neutilizate in cadrul operatiilor de productie vor fi eliminate de pe anexe urmand ca valoarea contractuala de inchiriere sa se diminueze direct proportional cu scaderea chiriilor aferente utilajelor care nu se mai justifica ca si utilizare in cadrul fluxului de fabricare.(energofage, depasite tehnic din puncte de vedere al tolerantelor admise, costuri mari de intretinere)”.

De asemenea in timpul controlului societatea contestatoare a prezentat adresa, prin care se aduce la cunostinta locatorului E. “ [...] ca obiectele de inventar si mijloacele fixe care au fost inchiriate de catre societatea noastra au fost inventariate si unele din aceste bunuri nu mai sunt necesare in vederea inchirierii de catre societatea noastra. Motivul principal il reprezinta renuntarea fabricatiei a unor grupuri de produse si componentele acestora (alternatoare).”

Organele de inspectie fiscala prin Nota explicativa, au solicitat reprezentantului legal al societatii sa justifice cu documente necesitatea si oportunitatea cresterii spatiilor de productie inchiriate si daca acestea concura la realizarea de venituri taxabile si/sau scutite cu drept de deducere.

Prin raspunsul formulat, reprezentantul legal al societatii precizeaza ca: „Toate mijloacele fixe si obiectele de inventar care sunt trecute in anexele contractului de inchiriere concura la realizarea activitatii de productie. Pe baza forecast-ului de la clienti au fost definite listele de mijloace fixe precum si obiectele de inventar necesare realizarii activitatii de productie planificate/bugetate.Utilajele, amplasate in diferite zone de productie au fost inchiriate odata cu spatiul aferent acestora.

Documentul care justifica necesitatea cresterii spatiilor a fost realizat conform capacitatilor de productie planificate, rezervate de forecast-urile clientilor. Documentul/evaluarea efectiva a mijloacelor fixe si a obiectelor de inventar si spatiilor aferente, a fost realizat de catre C.[...]”.

Totodata organele de inspectie fiscala au verificat veniturile realizate de societate in anii 2011, 2012, 2013 in corelatie cu cheltuielile efectuate pentru realizarea lor(cheltuieli salariale, cheltuieli cu utilitati) si au constatat ca acestea sunt relativ constante.

Avand in vedere ca prin documentele prezentate, raspunsurile la notele explicative societatea nu a justificat cu documente necesitatea si oportunitatea cresterii spatiilor de productie cu dotarile aferente inchiriate, in perioada 01.02.2013-31.03.2014 iar veniturile realizate pe perioada 2011,2012 si 2013 au ramas constante, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu se justifica inchirierea suprafetei .. dotata cu mijloace fixe, obiecte de inventar.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuieli cu chiriile inregistrate de societatea verificata in evidenta financiar-contabila in perioada 01.02.2013- 31.03.2014, conform contractelor de inchiriere, precum si facturilor emise de catre furnizorul E sunt de..

Organele de inspectie fiscala au calculat TVA aferenta suprafetei inchiriate pentru care societatea nu a justificat necesitatea acestui spatiu in raport de veniturile inregistrate iar in temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a)-c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare au respins la deductibilitate TVA .

In contestatia formulata, X prin reprezentant, sustine ca masurile impuse de organele de inspectie fiscala de a reconsidera cheltuielile cu chiriile nejustificate si implicit masura respingerii la rambursare a TVA sunt nelegale pentru ca nu sunt fundamentate pe date verificabile.

Cu privire la suprafata inchiriata societatea contestatoare sustine ca pe toata perioada verificata, inclusiv in intervalul 01.02.2013 -31.03.2014, potrivit anexelor la fiecare contract de inchiriere aflat in derulare, s-a inchiriat o suprafata efectiva de.. m.p. insa in decizia contestata, organele de inspectie fiscala nu fac nicio referire la anexele prezentate de societate odata cu punctul de vedere vis-a-vis de proiectul de raport de inspectie fiscala.

Conditii de exercitare a dreptului de deducere a TVA sunt cele prevazute la art.145-147<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare si anume:

-art.145

*“(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;”*

*c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>1</sup>;*

-art.146

*“(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);”*

-art.147<sup>1</sup>

*“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art.*

*153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”*

La pct.45 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, dat in aplicarea art.145 din Cod , se prevede:

*“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate,persoanele impozabile au dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de bunuri daca sunt indeplinite doua conditii cumulative si anume:achizițiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

In cauza in speta societatea contestatoare nu a facut dovada ca inchirierea suplimentara a suprafetei de.. mp dotata cu mijloace fixe si obiecte de inventar pentru care a platit o chirie suplimentara a fost destinata dezvoltarii activitatii de productie, obtinerii de venituri suplimentare respectiv realizarii de operatiuni taxabile.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei in raport de sustinerile societatii contestatoare si prevederile legale mai sus enuntate se retin urmatoarele:

Referitor la majorarea suprafetei inchiriare, analizand obiectul contractelor de inchiriere incheiate in perioada 27 mai 2009 – 31 martie 2014 intre X in calitate de locatar si E, in calitate de locator se constata ca suprafata inchiriata a crescut progresiv in perioada 01.10.2009 – 31.03.2014, fapt prevazut expres la art. 1 - Capitolul II „Obiectul contractului” din contractele de inchiriere incheiate in perioada verificata, si anume:

-art.1 - Capitolul II „Obiectul contractului” din contractul de inchiriere nr. 1077/27.10.2009, stipuleaza urmatoarele:

„ Locatorul se obliga sa asigure locatarului folosinta bunului imobil – hala cu teren de .. m.p. din totalul de.. si 23% din partile de uz comun, avand datele de identificare prevazute in anexa nr.1, parte integranta a prezentului contract, precum si mijloacele fixe ce deservesc obiectului de activitate al locatorului, identificate conform anexei la prezentul contract.”

-art.1 - Capitolul II „Obiectul contractului” din contractul de inchiriere, stipuleaza urmatoarele:

„ Locatorul se obliga sa asigure locatarului folosinta bunului imobil – hala cu teren aferent in suprafata de... si 23% din partile de uz comun, precum si mijloacele fixe ce deservesc obiectului de activitate al locatorului, identificate conform anexei la prezentul contract”.

-art.1 - Capitolul II „Obiectul contractului” din contractul de inchiriere, stipuleaza urmatoarele :

„ Locatorul se obliga sa asigure locatarului folosinta bunurilor ce fac obiectul prezentului contract – hala - teren de .. m.p. si 23% din partile de uz comun, inscrite in CF, precum si mijloacele fixe ce deservesc obiectului de activitate al locatorului, identificate conform anexei la prezentul contract;

-art.1 - Capitolul II „Obiectul contractului” din contractul de inchiriere, stipuleaza urmatoarele:

„Locatorul se obliga sa asigure locatarului folosinta bunurilor ce fac obiectul

prezentului contract - respectiv Hala .., teren de .. mp si 16% din partile de uz comun, identificat in CF; Hala.. , teren de .. mp si 23% din partile de uz comun, identificat in CF; Hala.. parter, teren de .. mp si 2% din partile de uz comun, identificat in CF; Hala.. extindere Alternator, teren de .. mp si 11% din partile de uz comun, identificat in CF; Atelier debitare, teren de ..mp si 0,2 % din partile de uz comun, identificat in CF, precum si bunurile patrimoniale de natura mijloacelor fixe si obiectelor de inventar, ce deservesc obiectului de activitate al locatorului, identificate conform ANEXEI 1 si respectiv ANEXEI 1A la prezentul contract”.

-art.1 - Capitolul II „Obiectul contractului” din contractul de inchiriere,se stipuleaza urmatoarele:

„Locatorul se obliga sa asigure locatarului folosinta bunurilor ce fac obiectul prezentului contract - respectiv Hala .. teren de .. mp si 16% din partile de uz comun, identificat in CF; Hala.., teren de.. mp si 23% din partile de uz comun, identificat in CF; Hala .. parter, teren de .. mp si 2% din partile de uz comun, identificat in CF; Hala. extindere Alternator, teren de.. mp si 11% din partile de uz comun, identificat in CF; Atelier debitare, teren de ... mp si 0,2 % din partile de uz comun, identificat in CF, precum si bunurile patrimoniale de natura mijloacelor fixe si obiectelor de inventar, ce deservesc obiectului de activitate al locatorului, identificate conform ANEXEI 1 si respectiv ANEXEI 1A la prezentul contract”.

Totodata se constata ca obiectul contractelor de inchiriere este determinat conform prevederilor art.1225 din Codul civil si anume locatorul E se obliga sa asigure locatarului X **folosinta imobilelor expres stipulate la art. 1 - Capitolul II „Obiectul contractului” din contractele de inchiriere**, astfel...

Astfel, la art.1 - Capitolul II „Obiectul contractului” din contractele de inchiriere mai sus mentionate, **bunurile imobile inchiriate in perioada 01.10.2009 – 31.03.2014 sunt bunuri determinate individual, prin suprafata, identificare in cartea funciara si prin locul situarii acestora.**

La art.1 - Capitolul II „Obiectul contractului” din contractele de inchiriere mai sus mentionate se stipuleaza ca *locatorul E se obliga sa asigure locatarului X **pe langa folosinta imobilelor expres stipulate in aceasta clauza contractuala** - bunuri determinate individual - **si folosinta bunurilor patrimoniale de natura mijloacelor fixe si obiectelor de inventar, ce deservesc obiectului de activitate al locatorului, bunuri identificate conform ANEXEI 1 si respectiv ANEXEI 1A.***

Astfel, in **ANEXA 1 si ANEXA 1A** la contractele de inchiriere incheiate in perioada 01.10.2009 – 31.03.2014 **sunt identificate mijloacele fixe si obiectele de inventar ce desevesc obiectului de activitate al locatorului E.**

La dosarul contestatiei, societatea contestatoare a anexat actul de dezmembrare, prin care E a hotarat dezmembrarea imobilului, cu teren in suprafata de .. mp.

Societatea contestatoare ignora faptul ca **bunurile imobile inchiriate in perioada 01.10.2009 – 31.03.2014 sunt expres stipulate si clar determinate prin suprafata, identificare in cartea funciara si prin locul situarii acestora la art. 1 - Capitolul II „Obiectul contractului”** din contractele de inchiriere mai sus mentionate. Actul de dezmembrare al imobilului apartinand E nu prezinta nicio relevanta in aceasta cauza.

Reiteram faptul ca bunurile imobile inchiriate sunt expres stipulate la art. 1 - Capitolul II „Obiectul contractului” din contractele de inchiriere mai sus mentionate, in anexe acestea regasindu-se cu numarul de inventar de la locator, majorarea suprafetei inchiriate cu dotari aferente efectuandu-se progresiv de la suprafata de .. mp la suprafata de ... mp.

De asemenea ,in Contractul de inchiriere, la art. 2, care face obiectul contestatiei,

se stipuleaza urmatoarele:

*„Locatorul preda locatarului bunul inchiriat la data de 01.02.2013. Predarea/primirea va consemna in procesul verbal de predare-primire care va fi incheiat, datat, semnat si stampilat de partile contractante, mentionandu-se totodata starea fizica a imobilului, dotarile si utilitatile de care aceasta beneficiaza in momentul predarii-primirii .”*

In procesele verbale de predare-primire a bunurilor ce fac obiectul contractelor de inchiriere se consemneaza ca, in conformitate cu prevederile art. 1 si 2 din contractele mai sus mentionate, locatorul a predat, iar locatarul a primit bunurile ce fac obiectul contractului, fara a se preciza pentru fiecare imobil inchiriat care sunt dotarile si utilitatile aferente acestora (mijloacele fixe si obiectele de inventar), precum si starea fizica a acestora.

La dosarul contestatiei societatea a prezentat Contractele de inchiriere si anexele la acestea.

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala au analizat anexele prezentate de societatea contestatoare la dosarul contestatiei.

Confruntand datele din anexele la contractele de inchiriere prezentate la dosarul contestatiei pentru perioada 10 ianuarie 2011 - martie 2014 cu datele inscrise in anexele contractelor de inchiriere pentru perioada octombrie 2009 - martie 2014, puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala in timpul controlului, au rezultat urmatoarele:

Prin procesul verbal de predare-primire, anexa nr.1 la contractul de inchiriere, precum si prin procesul verbal de predare-primire, anexa nr.1 la contractul de inchiriere, puse la dispozitia organelor de control ca urmare a notificarii, **locatorul E. a predat locatarului X. bunul imobil - hala .. cu teren aferent in suprafata de .. m.p. si 23% din p.u.z.,** fara a se mentiona starea fizica a imobilului, dotarile si utilitatile de care acesta beneficiaza in momentul predarii - primirii, asa cum prevede art.2 din contractul mai sus mentionat;

Anexa nr.1 la contractul de inchiriere, pusa la dispozitia organelor de control ca urmare a notificarii inregistrate la societatea verificata, contine urmatoarele informatii: numar inventar;-denumire mijloc fix; valoare.

Conform prevederilor art.5 din Contractul de inchiriere chiria este de.. lei/luna fara TVA, valoare care se regaseste si in Anexa nr.1 la contractul mai sus mentionat.

La contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice societatea contestatoare a prezentat ALTE ANEXE la contractul de inchiriere, respectiv "MIJLOACE FIXE IAN.2011" si "MIJLOACE FIXE IUL. - DEC.2011".

Anexele "MIJLOACE FIXE IAN.2011" si "MIJLOACE FIXE IUL. - DEC.2011" contin urmatoarele informatii: numar de inventar; denumire mijloc fix; amortizare lunara.

Insumarea manuala a suprafetelor de catre petenta pe anexele"MIJLOACE FIXE IAN.2011" si "MIJLOACE FIXE IUL. - DEC.2011" la contractul de inchiriere, atasate la contestatie formulata nu constituie o justificare a suprafetei de .. mp, contrar celor afirmate de catre aceasta.

Bunurile imobile inchiriate in perioada 01.10.2009 – 31.03.2014, asa cum sunt precizate in anexele la contractele de inchiriere, nu sunt determinate prin suprafata, identificare in cartea funciara si prin locul situarii acestora, contrar celor afirmate de catre petenta, neputandu-se face o corelare a suprafetei inscrise in anexe cu cea din evidenta contabila a mijloacelor fixe.

De asemenea , analizand Contractele de inchiriere, se constata ca pretul contractelor a crescut in functie de suprafata inchiriată, astfel:

-la cap.V din Contractul de inchiriere, art.5 prevede ca:Pretul inchirierii (

suprafata de.. mp dotata cu utilaje)-chiria-este de../luna fara TVA reprezentand amortismentul calculat pentru cladirile si utilajele folosite in procesul de productie la care se adauga contravaloarea taxelor locale aferente imobilizarilor.

-la cap.V din Contractul de inchiriere, art.5 prevede ca:Pretul inchirierii (suprafata de... dotata cu utilaje)-chiria-este de .. lei/luna fara TVA reprezentand amortismentul calculat pentru cladirile si utilajele folosite in procesul de productie la care se adauga contravaloarea taxelor locale aferente imobilizarilor.

-la cap.V din Contractul de inchiriere art.5 prevede ca pretul inchirierii (suprafata de 38.396 mp dotata cu utilaje) este de 1,5 x valoarea amortismentului lunar calculat pentru cladirile si utilajele folosite in procesul de productie (fara TVA) la care se adauga contravaloarea taxelor locale aferente imobilizarilor.

-la cap.V din Contractul de inchiriere, art.5 prevede ca pretul inchirierii (suprafata de.. mp dotata cu utilaje) chiria lunara este de... lei la care se adauga contravaloarea taxelor locale aferente imobilizarilor.

Prin urmare, afirmatia societatii contestatoare potrivit careia pe toata perioada verificata suprafata inchiriată cu dotările aferente a fost de... mp după cum reiese din anexele la contracte, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care din documentele existente la dosarul contestației rezulta contrariul.

Contrar susținerilor societatii contestatoare, se reține ca organele de inspectie fiscala la stabilirea suplimentara a TVA au luat in considerare documentele prezentate de societatii respectiv Contractele de inchiriere si anexele la acestea asa cum au fost ele prezentate in timpul controlului.Nu poate fi vorba, ca organele de inspectie fiscala au intervenit in Contractele de inchiriere incheiate intre locatorul E si locatarul X

Organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal contestat au analizat necesitatea si oportunitatea creșterii spațiilor de producție cu dorările aferente închiriate de la suprafața de ...mp la suprafața de .. mp în perioada 01.02.2013-31.03.2014 și dacă acestea au concurat la realizarea de venituri taxabile și/ sau scutite cu drept de deducere, în raport de prevederile legale aplicabile pe perioada verificată și documentele și informațiile prezentate de societatea contestatoare în timpul controlului.

Din documentele existente la dosarul contestației rezulta ca, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala, în cauza în speta, au efectuat o analiză a datelor înscrise în evidența financiar-contabilă a societății verificate raportat la obiectul contractelor de închiriere încheiate în perioada verificată, analizând veniturile și cheltuielile societății pe perioada verificată.

Cheltuielile aferente producției și veniturilor înregistrate de societate în evidențele contabile, pe perioada verificată, sunt prezentate în tabelul de mai jos: ...

Analizând datele din tabel, preluate din balanțele de verificare ale societății se constată ca veniturile realizate în anii 2011, 2012, 2013 în corelație cu numărul de salariați, acestea au scăzut în anul 2012 față de anul 2011 și au rămas relativ constante în anul 2013. De asemenea, numărul de salariați a rămas relativ constant în anii 2011, 2012, 2013 și în perioada ianuarie 2014 – martie 2014.

Cheltuielile cu utilitățile în anii 2011 și 2012 sunt relativ constante, urmând o scădere a acestora în anul 2013 și în perioada ianuarie 2014 – martie 2014 față de perioada precedentă (anii 2011 și 2012).

Veniturile realizate în anii 2011, 2012, 2013, martie 2014 sunt constante iar societatea a înregistrat pierdere fiscală pe anul 2013 și trimestrul I 2014.

Din analiza efectuata de organele de inspectie fiscala, rezulta ca in perioada 01.02.2013-31.03.2014, cand suprafata inchiriata cu dotarile necesare s-a dublat societatea nu a angajat costuri , nu a angajat personal , nu a obtinut venituri mai mari prin care sa justifice necesitatea inchirierii suplimentare a suprafetei de ... mp dotata cu mijloace fixe, obiecte de inventar.

Totodata, din evidentele contabile rezulta ca X a inregistrat rezultate economice negative (pierdere contabila), conform balantei de verificare intocmita la data de 31.03.2014.

De asemenea prin raspunsurile date la Notele explicative ale organelor de inspectie fiscala, reprezentantul legal al societatii recunoaste ca exista utilaje neutilizate in cadrul operatiunilor de productie, precizand urmatoarele: "Conform art.5 din cadrul contractului de inchiriere, in urma unor adrese oficiale catre locatar, **utilajele neutilizate in cadrul operatiilor de productie vor fi eliminate de pe anexe urmand ca valoarea contractuala de inchiriere sa se diminueze direct proportional cu scaderea chiriilor aferente utilajelor care nu se mai justifica ca si utilizare in cadrul fluxului de fabricare. (energofage, depasite tehnic din punct de vedere al tolerantelor admise, costuri mari de intretinere)**".

Ca document justificativ a prezentat adresa inaintata catre locatorul E., prin care aduce la cunostinta acestuia ca „obiectele de inventar si mijloacele fixe inchiriate catre societatea noastra au fost inventariate si **unele din aceste bunuri nu mai sunt necesare in vederea inchirierii de catre societatea noastra.** Motivul principal il reprezinta renuntarea fabricatiei a unor grupe de produse si componentele acestora(alternatoare).

La dosarul contestatiei societatea a prezentat o adresa transmisa pe e-mail catre locatorul E in care se specifica urmatoarele:

"Conform ultimelor discutii cu CA , trebuie revizuita calculatia costurilor de chirie.Aplicabilitatea noilor chirii ar trebui sa inceapa cu data de 01 iulie 2014, imediat dupa clarificarea detaliilor din Anexa 1EAE si finalizarea stocurilor de alternatoare agreeat cu CA.

Decizia de eliminare a procesului de productie alternatoare ar duce la diminuarea chiriilor pentru toate MF si OI utilizate in productia acestora."

Prin urmare, societatea contestatoare recunoaste ca nu utilizeaza toate utilajele inchiriate de la E , ca isi reduce activitatea de productie iar chiria platita nu se justifica.

De asemenea, prezentarea Raportul de evaluare al mijloacelor fixe si al obiectelor de inventar si spatiilor aferente intocmit de catre S C la solicitarea E, in sustinerea cauzei nu justifica necesitatea cresterii spatiilor inchiriate.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare a prezentate in sustinere urmatoarele documente:

-borderou manopera listat, nota corespondenta email, solicitare situatie mod de calcul referitoare la reparatiile autoturismelor, camioane, motostivuitoare,lista „UTILAJ.TXT”, lista „Poduse fabricate; lista UTILAJ.TXT” .

Documentele prezentate nu contin elemente precum emitentul, semnatura, perioada la care se refera.Prin aceste documente societatea nu face dovada ca toate mijloacele fixe si obiectele de inventar sunt utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile si/sau scutite cu drept de deducere.

Dupa cum am aratat mai sus, insasi societatea contestatoare recunoaste ca in procesul de productie nu sunt utilizate toate utilajele inchiriate urmand ca acestea sa fie eliminate de pe anexe iar valoarea contractuala de inchiriere sa se diminueze direct proportional cu scaderea chiriilor aferente utilajelor care nu se mai justifica ca si utilizare in cadrul fluxului de fabricare.

Mai mult, in contractele de inchiriere incheiate in perioada 01.10.2009 – 31.03.2014

la art.1 - Capitolul II „Obiectul contractului” se stipuleaza ca:

“Locatorul E.se obliga sa asigure locatarului folosinta bunurilor ce fac obiectul prezentului contract [...] Precum si bunurile patrimoniale de natura mijloacelor *fixe si a obiectelor de inventar* ce deservesc obiectului de activitate al locatorului identificate conform Anexei 1 si respectiv Anexei 1A la prezentul contract.”

Bugetele societatii pe anii 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 si 2014 (vol. I, pag. 211 – 219), atasate de societate la contestatia formulata, reflecta doar o estimare a veniturilor si cheltuielilor, obligatie instituita in sarcina adunarii generale a asociatilor la art. 111 alin. (2) lit. e) din de Legea nr. 31/1990 privind societatile comerciale, cu modificarile si completarile ulterioare.

Rezultatele finale obtinute din activitatea economica desfasurata in perioada 27.05.2009 – 31.12.2013 si inregistrate in evidenta financiar - contabila ale societatii sunt reflectate pe exercitii financiare in situatiile financiare anuale intocmite potrivit prevederilor O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin aceste inscrisuri societatea contestatoare nu a probat necesitatea si oportunitatea cresterii spatiilor de productie cu dotarile aferente (mijloacele fixe si obiectele de inventar) inchiriate de la .. m.p. la ... mp in perioada 01.02.2013 – 31.03.2014, nefiind astfel indeplinite conditiile obiective pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Argumentul prezentat de societate in sustinerea contestatiei potrivit caruia “necesitatea si oportunitatea cresterii spatiilor de productie si respectiv stabilirea faptului ca acestea concura la realizarea de venituri taxabile si/sau scutite de deducere constituie un argument impus de emitentul deciziei” nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca necesitatea inchirierii suplimentare a spatiului de.. mp dotat cu utilaje in conditiile in care la articolul 145 alin(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede in mod clar ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul operatiuni taxabile.

Faptul ca societatea a incheiat Contractele de inchiriere cu E care au ca obiect inchirierea spatiului dotat cu mijloace fixe si obiecte de inventar , ca au fost inregistrate in evidentele contabile facturile reprezentand contravaloare chirie stabilita prin contractele mai sus enumerate pentru care societatea a dedus TVA nu asigura exercitarea neconditionata a dreptului de deducere a TVA in conditiile in care societatea contestatoare avea obligatia de a dovedi ca prin inchirierea suplimentara a suprafetei dotata cu mijloace fixe si obiecte de inventar pentru care s-a platit o chirie suplimentara a fost destinata dezvoltarii activitatii de productie, obtinerii de venituri suplimentare respectiv realizarii de operatiuni taxabile.

Dupa cum am aratat si mai sus ,acest lucru nu a fost dovedit de societatea contestatoare in timpul controlului sau prin documentele depuse la dosarul contestatiei; mai mult din adresele transmise catre locatorul E rezulta ca societatea contestatoare isi reduce activitatea de productie.

Nu poate fi retinuta afirmatia societatii contestatoare ca adresele transmise locatorului sunt ulterioare perioadei verificate in conditiile in care urmare a analizei veniturilor si cheltuielilor pe perioada 2013-31.03.2014 cand s-a dublat suprafata inchiriate dotata cu utilaje , s-a constatat ca acestea au fost la nivelul anului 2011 si 2012 iar societatea contestatoare a inregistrat pierdere.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de



procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*

De asemenea, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare).In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, cauze invocate in sustinere si de contestatoare, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art.4 din Directiva a VI -a( in prezent Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica , dand nastere la operatiuni taxabile.**

Principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri.

Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea **sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar in cauza in speta nu s-a demonstrat acest lucru.**

Din analiza efectuata a documentele existente la dosarul cauzei rezula ca organele de inspectie fiscala, in stabilirea starii de fapt fiscale, in cauza in speta au analizat toate informatiile si documentele (evidenta financiar-contabila, documentele puse la dispozitie de contestatoare, solicitarea de informatii prin note explicative si notificarii) necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si a motivat decizia de impunere contestata pe baza probelor prezentate de societatea contestatoare in raport de prevederile legale referitoare la deductibilitatea TVA, aplicabile pe perioada verificata.

Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale respectiv dovedirea necesitatii si oportunitatii cresterii spatiilor de productie cu dotari aferente (mijloacele fixe si obiectele de inventar) inchiriate in perioada 01.02.2013 – 31.03.2014 revenea societatii contestatoare potrivit prevederilor art. 65 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus enuntate si jurisprudentei Curtii Europene de Justitie invocata mai sus.

Avand in vedere ca la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din

care sa rezulte necesitatea si oportunitatea cresterii spatiilor de productie cu dotarile aferente (mijloacele fixe si obiectele de inventar) inchiriate, in perioada 01.02.2013 – 31.03.2014 , in sensul dezvoltarii activitatii de productie, cresterii numarului de salariatii, obtinerii de venituri suplimentare taxabile iar din analiza efectuata s-a constatat ca veniturile societatii pe perioada 01.02.2013-31.03.2014 au ramas constante , mai mult societatea a inregistrat pierdere si potrivit prevederilor legale invocate mai sus dreptul de deducere a TVA este conditionat de realizarea de venituri taxabile , se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au calculat TVA aferenta suprafetei inchiriate de... mp pentru care societatea nu a justificat necesitatea acestui spatiu cu dotari aferente in raport de veniturile inregistrate iar in temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a)-c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au respins la deductibilitate TVA.

In consecinta, avand in vedere ca la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala iar argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala din actul administrativ fiscal contestat, in cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.216 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala potrivit caruia:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul 2906/2014 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,*

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X impotriva Deciziei de impunere cu privire la TVA stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare.

C) Cu privire la contestatia formulata de X impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, inregistrata la A.J.F.P. -Inspectie Fiscala, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii are competenta in solutionarea contestatiei formulata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, pct.4.1 prin care organele de inspectie fiscala au dispus reconsiderarea cheltuielilor cu chiriile si depunerea dupa caz a declaratiei rectificative privind impozitul pe profit aferenta exercitiului financiar 2013, precum si a declaratiei rectificative privind obligatiile de plata la bugetul de stat aferenta trimestrului I 2014 in ceea ce priveste impozitul pe profit.**

In fapt, prin Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala la punctul 4.1, organele de inspectie fiscala au lasat in sarcina societatii contestatoare, urmatoarea masura:

*“Reconsiderarea cheltuielilor cu chiriile nejustificate prin depunerea, dupa caz, a declaratiei rectificative privind impozitul pe profit aferenta exercitiului financiar 2013, precum si a declaratiei rectificative privind obligatiile de plata la bugetul de stat aferenta trimestrului I 2014 in ceea ce priveste impozitul pe profit.”*

În contestația formulată, societatea contestatoare solicită anularea în parte a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, în ceea ce privește măsura 4.1 stabilită la pag.3 din dispoziție, referitoare la reconsiderarea cheltuielilor cu chiriile nejustificate prin depunerea, după caz, a declarației rectificative privind impozitul pe profit aferent exercitiului financiar 2013, precum și a declarației rectificative privind obligațiile de plată la bugetul de stat aferent trimestrului I 2014 în ceea ce privește impozitul pe profit.

În drept, în conformitate cu prevederile art.209 din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:*

*a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;[...]*

*(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”*

Potrivit pct. din Ordinul 2906/2014 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

*“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.*

*5.2. Prin organele centrale de inspecție/control, prevăzute la art. 209 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură civilă, se înțelege organele care fac parte din structura centrală a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, astfel cum sunt prevăzute acestea în actul de organizare a instituției.*

*5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.*

*5.5. Competența de soluționare este dată de natura actului administrativ fiscal atacat, calitatea contestatorului, a organului fiscal emitent al actului atacat sau de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții, datorie vamală stabilite de plată de către organul fiscal, accesorii ale acestora,*

*precum și al diminuării pierderii fiscale.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca legiuitorul a stabilit competența de soluționare a contestațiilor diferită în cadrul direcției generale regionale a finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatorii, în funcție de natura actului administrativ fiscal contestat.

În situația în care contestația este formulată împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrativ fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală prin care s-au stabilit impozite, taxa, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii prin dispoziția de măsuri, în cuantum de până la 5 milioane lei precum și a deciziei de re verificare, competența de soluționare aparține structurii specializate din cadrul direcției generale regionale a finanțelor publice teritoriale.

În situația în care se contestă un alt act, care îmbracă caracteristicile unui act administrativ fiscal potrivit legii și nu intră în categoria celor mai sus enumerate, legiuitorul a stabilit ca este competent în soluționarea contestației formulată împotriva acestuia, însuși organul fiscal care l-a emis.

În cauza în speta, X contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, punctul 4.1, prin care organele de inspecție fiscală au lăsat în sarcina societății contestatoare, următoarea măsură:

“Reconsiderarea cheltuielilor cu chirile nejustificate prin depunerea, după caz, a declarației rectificative privind impozitul pe profit aferent exercitiului financiar 2013, precum și a declarației rectificative privind obligațiile de plată la bugetul de stat aferentă trimestrului I 2014 în ceea ce privește impozitul pe profit.”

Se reține ca, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu s-a dispus diminuarea pierderii fiscale urmare a considerării ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu chirile ci s-a dispus reconsiderarea cheltuielilor cu chirile nejustificate și depunerea, după caz, a declarației rectificative privind impozitul pe profit aferent exercitiului financiar 2013, precum și a declarației rectificative privind obligațiile de plată la bugetul de stat aferentă trimestrului I 2014 în ceea ce privește impozitul pe profit.

Întrucât obiectul contestației formulată de X înregistrată la A.J.F.P.-Inspecție Fiscală, îl constituie pct.4.1 din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, ce intră în categoria altor acte administrativ fiscale, se reține ca în speta competența materială conferită prin lege de a se investi cu soluționarea contestației privitor la acest capăt de cerere aparține organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal respectiv A.J.F.P. -Inspecție fiscală .

În consecința contestației formulată împotriva pct.4.1 din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală se va înainta spre soluționare A.J.F.P. -Inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile pct.9.9 din Ordinul 2906/2014 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

*“În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de către organul investit cu soluționarea căii administrative de atac, după soluționarea acesteia, acest fapt urmând a fi prevăzut și în dispozitivul deciziei de soluționare.”*

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

#### DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de X, inregistrata la D.G.R.F.P, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala cu privire la TVA stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare.

2.Declinarea competentei de solutionare a contestatiei formulata de X, inregistrata la D.G.R.F.P, impotriva Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal respectiv A.J.F.P. -Inspectie fiscala .

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.