

DECIZIA Nr.117
din2012
privind solutionarea contestatiei formulata
de catre SC.X SRL ,

Directia generala a finantelor publice ..., Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre Directia Generala a Finantelor Publice.... - -Activitatea de Inspectie Fiscala privind solutionarea contestatiei depuse de catre SC.X SRL cu sediul

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr.....2011 si Raportul de inspectie fiscala nr.....2011 cu privire la suma de lei reprezentand :

- lei TVA ;
- lei majorari de intarziere aferente TVA .

SC.X SRL a depus contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare2011 si Raportului de inspectie fiscala nr.2011 fiind inregistrata la DGFP Biroul de solutionare contestatii sub nr.....2011.

Cu adresa inregistrata la D.G.F.P... sub2012 societatea retrage contestatia inregistrata la D.G.F.P.... sub12.2011.

Societatea depune o noua contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare si Raportului de inspectie fiscala nr....., inregistrata la DGFP... -Biroul de Solutionare a Contestatiilor sub

In baza art. 3.5 din Ordinul 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , organul competent de solutionare a transmis contestatia , prin adresa nr...../.....2012, organului emitent al actului atacat , in vederea constituirii dosarului contestatiei .

Asfel contestatia formulata de SC.X SRL, impreuna cu dosarul contestatiei , este inregistrata la D.G.F.P -Biroul de solutionare a contestatiilor sub nr.....02.2012.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata , in raport de data comunicarii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr.....2011 si Raportului de inspectie fiscala nr.2011, respectiv 12.12.2011 si de data inregistrarii contestatiei la Directia Generala a Finantelor Publice ..., respectiv 12.01.2012, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 206,207, si 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , D.G.F.P. Brasov este investita sa solutioneze pe fond contestatia.

I. SC.X SRL contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr.....2011 si Raportul de inspectie fiscala nr.....2011 intocmita de catre inspectorii fiscali din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala prin care s-a stabilit suplimentar TVA in suma de lei si majorari de intarziere aferente TVA in suma de lei, motivand urmatoarele:

1. In ceea ce priveste datele de identificare a contribuabilului , societatea considera ca inspectorii fiscali nu au luat in considerare informatiile din Actul constitutiv al societatii si din Certificatul constatator din data de 29.05.2009 care evidentiaza faptul ca , pe langa activitatea principala “ *Transporturi rutiere de marfuri CAEN 4941*” , societatea desfasoara si activitati secundare precum “ *Inchirierea si subinchirierea bunurilor imobiliare proprii si inchiriate -CAEN 6820*” .

2. Referitor la “ Constatari fiscale -Motive de fapt “ petenta critica constatariile din Raportul de inspectie fiscala si Procesul verbal de constatare nr./2011 in privinta interpretarii modului in care imobilul ,achizitionat in baza Contractului de leasing/01.03.2010 , este destinat sau nu scopurilor economice .

Contestatarul sustine ca in baza art. 65 alin (2) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii si considera ca inspectorii fiscali au apreciat in mod nefondat ca spatiile amenajate in scopul inchirierii nu servesc unor scopuri economice , intrucat “ *nu sunt dotate cu birouri si birotica administrativa*” asa cum se retine din Procesul verbal de constatare nr./2011 si raportul de inspectie fiscala.

Petenta trage concluzia ca , incalcand obligatiile referitoare la sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale si fara sa poata dovedi contrariul, inspectorii au apreciat eronat ca in luna mai 2011 suprafata folosita in desfasurarea activitatii economice a societatii este de 21,53% din suprafata constructiei .

Societatea sustine ca eroarea de interpretare a situatiei de fapt rezulta din:

- aprecierea ca numai spatiul alocat birourilor este destinat scopurilor economice;

- excluderea din calculul suprafetei afectate scopurilor economice a ariei utile a constructiilor anexe care deservesc constructia principala , desi atat constructia principala , cat si anexele , au facut obiectul Contractului de leasing financiar imobiliar/2010, asa cum este descris la art. 1 din contract.

Petenta considera ca aceasta interpretare , precum si ignorarea documentelor probatorii in sustinerea situatiei de fapt prezentate de contribuabil contravine :

I . **Normelor legale statuate in Codul fiscal referitor la TVA** , respectiv prevederilor art. 149 alin (1) lit a) si d), art. 145 alin (2) , 153 alin (1) din Codul fiscal si prevederilor pct. 66 alin (2) din Normele de aplicare a Codului fiscal , in aplicarea art 153 alin (1) .

II. **Legislatiei europene in materie de TVA** , respectiv prevederilor Directivei a VI -a (77-388 CEE) preluata in Directiva 112/2006/CEE privind sistemul comun al TVA potrivit careia dreptul de deducere apartine unei persoane considerata ca “ persoana impozabila “ ce desfasoara una din activitatile enuntate la art. 4 , respectiv art. 9 din directivele amintite , respectiv:

“ *Persoana impozabila “ inseamna orice persoana care, in mod independent desfasoara in orice loc orice activitate economica, **indiferent de scopul sau***

rezultatele activitatii respective Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerata activitate economica.

III. **Deciziilor Curtii Europene de Justitie** , respectiv :

1. Paragraful 13 din cauza C-268/83(ROMPLEMAN) care precizeaza:

“ In opinia Comisiei , din art. 17(1) al Directivei a VI a rezulta ca exploatarea unei proprietati imobiliare incepe cu primele acte pregatitoare , ...Prima tranzactie in desfasurarea unei activitati economice conta in achizitia unui bun , respectiv a unei proprietati.Orice alt punct de vedere ar fi contrar spiritului reglementarilor privind TVA , din moment ce - in perioada cuprinsa intre achitarea taxei datorate pentru prima tranzactie si recuperarea acesteia -asupra proprietatii respective ar lua nastere o sarcina financiara ce ar greva bunul respectiv ; ori reglementarile privind TVA au in vedere tocmai scopul de a scuti operatorii economici de o astfel de povara fiscala “

2. Paragraful 21 din cauza C.E.C-268/83(ROMPLEMAN) care precizeaza:

“ In cazul in care persoana impozabila isi exercita optiunea de a taxa inchirierea bunului imobil, inchirierea acestuia va fi considerata operatiune taxabila “

3.Paragraful 15 din cauza Curtii Europene C11/94(INZO) care specifica :

“In cazul ROMPLEMAN , la paragraful 22, Curtea a retinut ca activitatile economice prevazute in Articolul 4(1) din Directiva VI , pot consta in cateva tranzactii consecutive si acte preparatorii, cum ar fi achizitia de bunuri , de proprietati imobiliare , si care trebuie tratate ele insele ca si activitati economice in sine”

4.Totodata in paragraful 16 din cauza Curtii Europene C110/94(INZO) care preia concluziile din cauza C.E.C-268/83(ROMPLEMAN) se specifica :

*“ Asa cum Curtea a retinut in cazul ROMPLEMAN, la paragraful 23, **principiul neutralitatii TVA** in privinta sarcinii fiscale ce apasa asupra inteprinderii presupune ca primele cheltuieli de investitii efectuate de inteprindere sa fie considerate activitati economice ; **ar fi contrar acestui principiu ca activitatile anterior mentionate sa nu inceapa decat atunci cand bunul imobil este efectiv exploatat , in sensul realizarii de venituri taxabile.** Orice alta interpretare a articolului 4 din Directiva VI ar duce la incarcarea costurilor operatorului economic cu TVA aferent achizitiilor , fara ca aceasta sa poata fi dedus, conform art. 17, creind astfel o separare arbitrara intre cheltuielile efectuate inainte si dupa inceperea exploatarei bunului respectiv. “*

5. Paragraful 23 din C110/94(INZO) , care face trimitere la paragraful 22 dinC-268/83(ROMPLEMAN) Cutrea Europeana a precizat ca :

“ este obligatia persoanei care solicita deducerea TVA sa demonstreze ca sunt indeplinite conditiile legale pentru acordarea deducerii si art. 4 din Directiva VI nu impiedica autoitatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata de a desfasura activitati economice dind nastere la activitati taxabile “

Petenta sustine ca , in cazurile Curtii Europene de Justitie , invocate mai sus, si in C-37/95(GHENT-COAL) , s-a stabilit fara echivoc faptul ca dreptul de deducere a TVA exercitat de o persoana impozabila pentru achizitii destinate unor operatiuni ce dau drept de deducere TVA , nu poate fi refuzat total sau partial pe motiv ca operatiunile ce dau drept de deducere nu au ajuns la un moment dat sa produca venituri.

De asemenea , contribuabila considera ca nici in legislatia romaneasca nici in cea europeana , precum si nici in cazurile din jurisprudenta in materie de TVA citate , dreptul de a deduce TVA aferent achizitiilor nu este conditionat de obtinerea efectiva de

venituri in perioada pentru care se exercita deducerea de TVA , contribuabilul fiind obligat sa a duca dovezile obiective din care sa reiasa intentia de a utiliza imobilul achizitionat in scopul desfasurarii de operatiuni ce dau drept de deducere.

Petenta sustine ca , raportat la deciziile Curtii Europene de Justitie care sustin prevederile Directivei europene in materie de TVA , obligatorii pentru toate instantele si autoritatile din statele membre , societatea X SRL a respectat in totalitate principiile ce privesc dreptul de deducere a TVA , respectiv :

A) perfecta neutralitate in ceea ce priveste sarcina fiscala corespunzatoare tuturor activitatilor contribuabilului, indiferent de finalitatea sau rezultatele acestora , cu conditia ca , in principiu , activitatile mentionate sa fie ele insele supuse la plata TVA (art. 17 din Directiva a VI a) .

B) Intentia declarata , apreciata atat in legislatia romaneasca , cat si in practica europeana prin o serie de elemente obiective , cum ar fi angajarea de consturi sau realizarea de investitii pregatitoare;

C) In cazul achizitiilor de bunuri imobile, exigibilitatea taxei intervine la data la care sunt indeplinite formalitatile legale pentru transferul dreptului de proprietate de la vanzator la cumparator , in cazul de fata , la achitarea taxelor de leasing imobiliar, atat timp cat contractul de leasing a fost incheiat de societate cu scopul dobandirii unui imobil utilizat integral conform obiectului sau de activitate.

Petenta sustine ca , in conformitate cu prevederile legale enuntate mai sus , orice persoana impozabila poate deduce TVA platita la achizitia bunurilor sau serviciilor , daca aceasta operatiune s-a realizat cu intentia desfasurarii de activitati economice

Societatea considera ca , in situatia de fapt , intentia desfasurarii de activitati economice taxabile care, potrivit art. 145 (2) din Codul fiscal , dau dreptul deducerii taxei aferente achizitiilor , respectiv aceea de inchiriere a bunurilor imobile , s-a probat prin :

A) Achizitia spatiului descris la art. 1 din Contractul de leasing financiar imobiliar2010, in suprafata de 228 mp, inscris in CF a imobilului cu nr..... (anexa 2) ;

B) Completarea obiectului de activitate a societatii cu activitatati incadrate in clasa CAEN , printre care si CAEN 6820 Inchirierea si subinchirierea bunurilor imobiliare proprii sau inchiriate;

Conform Certificatului constatator emis in data de 26.05.2009 de ORC pe baza declaratiei pe proprie raspundere , se precizeaza ca activitatile societatii se desfasoara la sediul societatii , intregul spatiu achizitionat de societate in acest scop.

C) Exercitarea optiunii privind taxarea operatiunilor de inchiriere , in conformitate cu art. 141 (3) din Codul fiscal , asa cum rezulta din adrea nr.....

D) Incheierea de contracte de inchiriere (anexa 5) dupa cum urmeaza :

Contractul nr. .../03.01.2011;contractul/18.02.2011, contractul nr. /01.08.2011.

Contestatarul sustine ca, rezulta cu claritate ca **societatea s-a achitat de sarcina probei** in dovedirea situatiei de fapt fiscale prin punerea la dispozitia inspectorilor a dovezilor **privind respectarea prevederilor legale in ceea ce priveste :**

A) desfasurarea de activitati ce dau drept de deducere a TVA , conform art 145 (1) si (2) din Codul fiscal si art. (4) din Directiva a VI a , respectiv art. 9 din Directiva 112/2006/CEE;

B) exercitarea dreptului de deducere aferent achizitiilor bunurilor de capital , conform art. 149 (4) din Codul fiscal;

C) probarea intentiei de a desfasura activitati economice , in conformitate cu art. 153(1) din Codul fiscal si cu prevederile deciziilor Curtii Europene de Justitie;

D) determinarea momentului inceperii desfasurarii de activitati economice , in speta operatiuni taxabile cu drept de deducere a taxei aferente cumpararilor , potrivit prevederilor pct. 66 alin (2) din Normele de aplicare a Codului fiscal;

E) exercitarea optiunii privind taxarea operatiunilor de inchiriere , conform art. 141 (3) din Codul fiscal si art. 13 lit c din Directiva a VI a , respectiv art. 137 alin (1) lit d) din Directiva 112/2006/CE;

F) ART. 4 (1) din Directiva VI a (in prezenta art. 9 din Directiva 112/2006/CEE) se definesc activitati economice generatoare de TVA , precizind ca acestea pot fi desfasurate “ in orice loc , indiferent de scopul sau rezultatul lor “

Fata de cele mentionate petenta solicita anularea Deciziei de impunere11.2011 prin care s-a stabilit ca obligatie de plata TVA in valoare de lei aferent lunii mai 2011 si majorari de intarziere aferente in suma de lei .

II In baza O.G. Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, cu modificarile si completarile ulterioare , echipa de inspectie fiscala din cadrul DGFP. -Activitatea de Inspectie Fiscala a efectuat o verificare partiala in vederea solutionarii decontului de TVA20011 din luna mai 2011 cu control ulterior , suma primita la rambursare fiind de lei, in baza deciziei nr.....2011 , perioada supusa verificarii 01.05.2011-31.05.2011.

In urma inspectiei fiscale efectuate in baza O.G. Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala si a HG 1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscala , organul de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. -Activitatea de inspectie fiscala a stabilit prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr.....2011 si Raportul de inspectie fiscala nr.2011 obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA stabilit suplimentar de plata in suma de lei si majorari de intarziere aferente **in suma de lei** retinand urmatoarele :

Societatea a incheiat cu P SA contractul de leasing financiar - imobiliar nr.2010 avand ca obiect transmiterea in sistem de leasing dreptul de folosinta si posesie asupra bunului imobiliar, situat in constand in :

-sediu firma SCX SRL in valoare de lei fara TVA (purtator de TVA) compusa din :

- constructia C1 in suprafata de 228 mp (parter , etaj si mansarda)
- constructia C2 -garaj in suprafata de 64 mp;
- anexa in suprafata de 87 mp ;

-teren aferent constructiei in suprafata de 2.270 mp , in cote indivize 1/2 CM si CF, in valoare de lei (nepurtator de TVA)

In data de 04.08.2011 , echipa de inspectie fiscala a efectuat o cercetare la fata locului la SC X SRL , in vederea stabilirii modului de utilizare a imobilului situat in , incheindu-se in acest sens Procesul verbal nr..... din data de 09.08.2011.

S-a constatat ca societatea utilizeaza pentru desfasurarea activitatii , pentru perioada verificarii, doua birouri (30,25 mp) situate la parterul imobilului si o baie (7mp) . La etaj si mansarda sunt un numar de 8 camere cu baie, mobilate cu paturi , dulapuri , canapele, televizoare , amenajate cu scop de locuit , fara a fi dotate cu birouri si birotica administrativa.

In vederea stabilirii ponderii in care imobilul este utilizat in scopuri economice, prin adresa nr.08.2011, transmisa catre Primaria.... s-au solicitat datele tehnice ale imobilului identificat cu numarul cadastral topo.... in CF la nr. ... a localitatii Zarnesti , , respectiv suprafata totala desfasurata construita aferenta acestui imobil.

Din raspunsul primit de la Primaria orasului cu adresa nr.03.10.2011, inregistrata la AIF sub nr.10.2011, au rezultat urmatoarele aspecte : suprafata construita 198 mp; suprafata desfasurata 599 mp; suprafata utila 460 mp; suprafata anexa 45 mp ;suprafata garaj 42 mp.

Ca urmare a datelor suplimentare , echipa de inspectie fiscala a constatat ca in luna mai 2011 suprafata folosita in desfasurarea activitatii economice a societatii este de 117, 75 mp , astfel:

Demisol : spatiu centrala termica	22, 00 mp;
Parter : -antreu	6,50 mp;
- grup sanitar	7,00 mp;
- birou	17,75 mp;
- hol	10,00 mp;
- birou	12,50 mp;
- garaj	42 ,00 mp;
TOTAL	117, 75 mp.

Societatea a dedus TVA in suma de lei , aferenta facturii2011 , reprezentand rata de leasing din luna mai, pentru imobilul situat

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca societatea a folosit pentru desfasurarea activitatii economice a societatii 117 , 75 mp , respectiv 21,53 % din suprafata constructiei de 547 mp(460 +45+42) astfel incat TVA aferenta ratei de leasing pentru care s-a acordat deducere este de lei (.... x 21, 53%) iar societatea nu are drept de deducere pentru suma de lei .

Astfel, echipa de inspectie fiscala a procedat la ajustarea TVA deductibila in suma de lei aferenta ratei de leasing pentru imobilul situat in, limitand exercitarea dreptului de deducere al TVA pentru perioada verificata , avand in vedere prevederile art. 149, alin (2), , alin (4) , lit a) , din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art. 145, alin (1) si (2) lit a) si art. 147¹, alin (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare .

In baza art. 119 alin (1) si art. 120, alin (1) , din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , pentru plata cu intarziere a sumelor datorate s-au calculat majorari si penalitati de intarziere in suma de 49 lei

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

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA in suma de lei aferenta ratei de leasing , pentru spatiul care face obiectul contractului de leasing financiar - imobiliar nr.2010 , in conditiile in care societatea nu prezinta ,pentru perioada verificata , dovezi obiective care sa sustina ca spatiul este utilizat in totalitate pentru desfasurarea de operatiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere .

In fapt , in urma verificarii partiale in vederea solutionarii decontului de TVA nr.2011 din luna mai 2011 cu control ulterior , organele de inspectie fiscala au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.....2011 si Raportul de inspectie fiscala nr.2011 , prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA de plata in suma de lei si majorari de intarziere aferente **in suma de.... lei** .

Referitor la suma contestata , organele de inspectie fiscala au constatat ca :

Societatea a incheiat cu P SA contractul de leasing financiar - imobiliar nr.2010 avand ca obiect transmiterea in sistem de leasing dreptul de folosinta si posesie asupra bunului imobiliar, situat in , constand in :

-sediul firma SC X SRL in valoare de lei fara TVA (purtator de TVA) compusa din :

- constructia C1 in suprafata de 228 mp (parter , etaj si mansarda)
- constructia C2 -garaj in suprafata de 64 mp;
- anexa in suprafata de 87 mp ;

In data de 04.08.2011 , echipa de inspectie fiscala a efectuat o cercetare la fata locului la SC X SRL , in vederea stabilirii modului de utilizare a imobilului situat in , incheindu-se in acest sens Procesul verbal nr..... din data de 09.08.2011 . Urmare a verificarii s-a constatat ca societatea utilizeaza pentru desfasurarea activitatii , pentru perioada verificata , doua birouri (30,25 mp) situate la parterul imobilului si o baie (7mp) . La etaj si mansarda sunt un numar de 8 camere cu baie, mobilate cu paturi , dulapuri , canapele, televizoare , amenajate cu scop de locuit , fara a fi dotate cu birouri si birotica administrativa.

In vederea stabilirii ponderii in care imobilul este utilizat in scopuri economice, prin adresa nr...../09.08.2011, transmisa catre Primaria s-au solicitat datele tehnice ale imobilului identificat cu numarul cadastral topo in CF la nr. ... localitatii , respectiv suprafata totala desfasurata construita aferenta acestui imobil.

Din raspunsul primit de la Primaria orasului Zarnesti cu adresa nr./03.10.2011, inregistrata la AIF sub nr.10.2011, au rezultat urmatoarele aspecte :suprafata construita 198 mp; suprafata desfasurata 599 mp; suprafata utila 460 mp; suprafata anexa 45 mp ;suprafata garaj 42 mp

Societatea a dedus TVA in suma de lei , aferenta facturii05.2011 , reprezentand rata de leasing din luna mai, pentru imobilul situat in

Echipele de inspectie fiscala a stabilit ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de lei , intrucat a folosit pentru desfasurarea activitatii economice a societatii 117 , 75 mp , respectiv 21,53 % din suprafata constructiei de 547 mp(460 +45+42) astfel incat TVA aferenta ratei de leasing pentru care s-a acordat deducere este de ... lei (.... x 21, 53%) .

Astfel, echipa de inspectie fiscala a procedat la ajustarea TVA deductibila in suma de lei aferenta ratei de leasing pentru imobilul situat in, limitand exercitarea dreptului de deducere al TVA pentru perioada verificata , respectiv pentru luna mai , avand in vedere prevederile art. 149, alin (2), , alin (4) , lit a) , din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile prevederile art. 145, alin (1) si (2) lit a) si art. 147¹, alin (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare .

Societatea sustine ca dreptul de deducere a TVA trebuie sa se acorde pe baza intentiei declarate a subscrisei de a desfasura si activitati secundare , precum “ inchirierea si subinchirierea bunurilor imobile proprii si inchiriate CAEN 6820” .

Referitor la exercitarea dreptului de deducere si conditiile de exercitare a acestui drept petenta sustine ca , intentia desfasurarii de activitati economice taxabile care, potrivit art. 145 (2) din Codul fiscal , dau dreptul deducerii taxei aferente achizitiilor , respectiv aceea de inchiriere a bunurilor imobile , s-a probat prin :

A) Achizitia spatiului descris la art. 1 din Contractul de leasing financiar imobiliar/01.03.2010, in suprafata de 228 mp, inscris in CF a imobilului cu nr. (anexa 2) ;

B) Completarea obiectului de activitate a societatii cu activitatati incadrate in clasa CAEN , printre care si CAEN 6820 Inchirierea si subinchirierea bunurilor imobiliare proprii sau inchiriate;

Conform Certificatului constatator emis in data de 26.05.2009 de ORC pe baza declaratiei pe proprie raspundere , se precizeaza ca activitatile societatii se desfasoara la sediul societatii , din in intreg spatiu achizitionat de societate in acest scop.

C) Exercitarea optiunii privind taxarea operatiunilor de inchiriere , in conformitate cu art. 141 (3) din Codul fiscal , asa cum rezulta din adresa nr.....06.2011

D) Incheierea de contracte de inchiriere (anexa 5) dupa cum urmeaza :

Contractul nr.01.2011;contractul02.2011, contractul nr. /01.08.2011.

Totodata apreciaza ca prevederile legale de exercitare a dreptului de deducere au fost in totalitate respectate .

In drept sunt incidente prevederile art. art. 125¹, alin (3) , art. 127, art. 145, art. 146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2011:

"ART. 125¹

Semnificatia unor termeni si expresii

(1) *În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

3. active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu;

ART. 127

Persoane impozabile și activitatea economică

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale **în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**

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;

ART. 146

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Conform pct 45. din Normele metodologice aprobate prin HG 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în luna mai 2011:

Norme metodologice:

45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156²**

din Codul fiscal, deus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.

În ceea ce privește ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital la art. 149 din ~~Legea nr. 571/2003~~ privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se prevede :

ART. 149

Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, a căror durată normală de funcționare este egală sau mai mare de 5 ani, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

(3) Perioada de ajustare începe:

b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt recepționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, și se

efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;

....

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:
a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:
1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:
a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial;

.....

(5¹) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.

Norme metodologice:

54.(12) Prevederile art. 149 din Codul fiscal și ale prezentului punct se aplică și de către persoanele impozabile care efectuează operațiuni imobiliare constând în operațiuni de livrare, închiriere, leasing, arendare, concesiune și alte operațiuni similare, efectuate în legătură cu bunurile imobile.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor/ serviciilor care au fost livrate /prestate sau urmează să fie livrate /prestate este deductibilă doar în situația în care bunurile sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată persoana impozabilă detine o factură fiscală.

De asemenea, în situația în care bunurile sau serviciile achiziționate nu sunt folosite în scopul operațiunilor taxabile, se reține că taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, reprezentând taxa achitată sau datorată, aferentă operațiunilor legate de achiziția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, **se ajustează** integral sau parțial pentru întreaga perioadă de ajustare incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare, în situația în care bunul de capital este folosit pentru alte scopuri

decat activitatea economica , sau pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere a taxei, taxa se ajusteaza pentru o cincime sau , dupa caz , o douazecime din taxa dedusa initial, pentru fiecare an in care apare o modificare a destinatiei de utilizare

1. Referitor la TVA ajustata , pentru perioada verificata , in suma de lei , din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

Societatea a incheiat cu P SA contractul de leasing financiar - imobiliar nr.03.2010 avand ca obiect transmiterea in sistem de leasing dreptul de folosinta si posesie asupra bunului imobiliar, situate in , constand in :

-sediul firma SC X SRL in valoare de lei fara TVA (purtator de TVA), **suprafata totala de 379 mp**, compusa din :

- constructia C1 in suprafata de 228 mp (parter , etaj si mansarda)
- constructia C2 -garaj in suprafata de 64 mp;
- anexa in suprafata de 87 mp ;

-In vederea stabilirii destinatiei imobilului care face obiectul contractului de leasing financiar si a starii de fapt fiscale in privinta realitatii acestor operatiuni , organul de inspectie fiscala a efectuat o cercetare la fata locului si a solicitat administratorului societatii explicatii si dovezi obiective ,verosimile , pertinente si concludente care sa sustina ideia folosirii obiectului achizitiei in scop economic , in vederea desfasurarii de operatiuni taxabile.

-Controlul la fata locului s-a finalizat prin Procesul verbal nr...../09.08.2011, prin care s-a constatat ca societatea utilizeaza pentru desfasurarea activitatii , pentru perioada verificarii, doua birouri (30,25 mp) situate la parterul imobilului si o baie (7mp) . La etaj si mansarda sunt un numar de 8 camere cu baie, mobilate cu paturi , dulapuri , canapele, televizoare , amenajate cu scop de locuit , fara a fi dotate cu birouri si birotica administrativa.

-Organul de inspectie fiscala a retinut prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr.... si Raportul de inspectie fiscala nr.....2011 ca in luna mai 2011 suprafata folosita in desfasurarea activitatii economice a societatii este de **117, 75 mp** , astfel:

Demisol : spatiu centrala termica	22, 00 mp;
Parter : -antreu	6,50 mp;
- grup sanitar	7,00 mp;
- birou	17,75 mp;
- hol	10,00 mp;
- birou	12,50 mp;
- garaj	42 ,00 mp;
TOTAL	117, 75 mp.

- Din adresa inregistrata la AFP sub nr. ... in data de **03.06.2011** se retine ca SC X SRL opteaza , incepand cu data de **03.iunie 2011** , pentru **taxarea** operatiunii de inchiriere a spatului pentru **suprafata de 120 mp** (camera 3 + dependinte) si pentru **suprafata de 15 mp** (camera 2) .

La dosarul contestatiei se afla trei contracte de inchiriere respectiv :
-Contractul de inchiriere nr.03.01.2011 incheiat intre SC X SRL , in calitate de locator si P.F.CF in calitate de locatar avand ca obiect :

" *II Obiectul contractului .*

art. 1. Locatorul asigura chirasului folosinta spatiului situat in

Obiectul inchirierii este format din 120mp- living, dormitor, bucatarie , baie + dependinte.

art. 4 . Bunul inchiriat este dat in folosinta locatarului pentru a servi drept spatiu de locuit .

art. 5 Pretul inchirierii , respectiv chiria este de 50Euro /luna

art. 6 Prezentul contract de inchiriere se incheie pe o perioada de 12 luni de zile , cu incepere de la data de 03.01.2011, pana la data de 03.01.2012. "

Prin Actul aditional la contract , din 01.08.2011 se modifica urmatoarele prevederi contractuale :

a) Pretul inchirierii, respectiv chiria de la 50 Euro /luna la 100 euro/ luna incepand cu data de 01.08.2011

- Contractul de inchiriere nr..../18.02.2011 , incheiat intre SC X SRL, in calitate de locator si SC C SRL , in calitate de locatar avand ca obiect inchirierea unui spatiu in imobilul in cauza respectiv : 16 mp de birou; 14 mp camera acces la dependinte , pretul inchirierii de 500 lei /luna.

Prin Actul aditional la contractul de inchiriere nr.02.2011, se reziliaza , de comun acord , contractul de inchiriere , la data de 20.03.2011locatarul preda locatorului - bunul inchiriat.

-Contractul de inchiriere nr.....2011 incheiat intre SC X SRL, in calitate de locator si PF AL , in calitate de locatar, avand ca obiect :

" *art. 1 . Locatorul asigura chirasului folosinta spatiului situat in Brasov , Zarnesti com Tohanul -Nou , str. Branului , nr.100.*

Obiectul inchirierii este format din : 99,2 mp +dependinte , camera de zi , 3 camere +2 bai .

Art.4 Bunul inchiriat este dat in folosinta locatarului pentru a servi drept spatiu de locuit .

Art. 5 Pretul inchirierii , respectiv chiria va fi stabilita conform actelor aditionale ulterioare .

Modalitatea de plata :

- locatarul va plati locatorului un avans de 300 ron.

- chiria va fi platita in lei conform actelor aditionale ulterioare .

art. 6 Prezentul contract de inchiriere se incheie pe o perioada de 5 luni , cu incepere de la data de 01.08.2011 si pana la data de 30.12.2011"

- In luna mai , din cele trei contracte de inchiriere prezentate , era in vigoare contractul nr 01.03.01.2011, contract incheiat de societate cu o **persoana afiliata** (respectiv cu asociatul societatii , d-na CF, care detine 40% din partile sociale ale societatii . Intre persoane afiliate pretul la care se presteaza serviciile este pretul de

transfer , in conformitate cu art 7 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , republicata , aplicabil in 2011, care specifica :

"ART. 7*)

Definiții ale termenilor comuni

21. *persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:*

a) *o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. **Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;***

b) *o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;"*

Conform contractului nr.03.01.2011, spatiul inchiriat **are destinatia de locuinta pentru administratorul societatii** , pretul chiriei fiind , in luna verificata luna mai, de 50 Euro/luna (aproximativ 215 lei) pentru suprafata de 120 mp , in timp ce pentru suprafata de 30 mp , societatea a perceput de la SCC SRL , o chirie de 500 lei /luna , prin contractul de inchiriere nr./18.02.2011 reziliat in data de 20.03.2011.

Din procesul verbal de cercetare la fata locului , incheiat in data de 09.08.2011, rezulta ca SC X SRL a emis catre PF CF urmatoarele facturi :

- factura seria ... nr. in valoare de 50 euro ;
- factura seria ... nr..../29.07.2011 in valoare de 50 euro .

In fapt , pentru luna mai societatea **nu a facturat chirie** PF CF si nu a obtinut nici un venit taxabil , aferent acestei perioade pentru imobilul care a facut obiectul contractului de leasing financiar , prin urmare societatea nu a facut dovada ca acesta este folosit pentru operatiuni taxabile in conformitate cu art. 145 (2) lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- Pentru Contractul de inchiriere nr. din data de 01.08.2011 care are ca obiect inchirierea spatiului in suprafata de **99,2 mp** plus dependinte, format din : camera de zi , 3 camere +doua bai , **cu destinatia de spatiu de locuit** , petenta nu a facut dovada ca a optat pentru taxarea operatiunii iar pretul chiriei nu este specificat in acest contract .

Astfel incheierea unui contract de inchiriere a unui spatiu , **intre o societate si o persoana fizica afiliate**, administrate de aceiasi perosana, asigura in aparenta doar conditiile de forma privind exigibilitatea TVA , a dreptului de deducere , cu consecinta exercitarii dreptului de rambursare.

In lipsa unor elemente obiective , clare , sustinute de documente , din care sa rezulte intentia partilor de a desfasura activitate economica , precum si in lipsa elementelor obiective din care sa rezulte scopul economic pentru care este utilizat

spatiul inchiriat **nu se asigura fondul si realitatea economica** privind conditiile de justificare a dreptului de deducere a TVA aferent bunului imobiliar, situat in , constand in :**sediul firma SC X SRL** in valoare de lei fara TVA (purtator de TVA), **suprafata totala de 379 mp**, , suprafata folosita in desfasurarea activitatii economice a societatii , in luna mai , fiind de **117, 75 mp**.

Argumentul societatii potrivit caruia inspectorii fiscali au apreciat eronat ca spatiile amenajate in scopul inchirierii nu servesc unor scopuri economice nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care , urmare a contractelor de inchiriere incheiate cu PF societatea nu a inregistrat venituri taxabile si mai mult contractul nr. .../03.01.2011 este incheiat cu o persoana afiliata la un pret mic care nu reflecta realitatea.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei , se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au ajustat dreptul de deducere a TVA aferenta ratei de leasing imobiliar in conditiile in care din documentele prezentate la dosarul contestatiei rezulta ca imobilul in cauza a fost utilizat partial in scopul desfasurarii activitatii economice a societatii.

De asemenea , verificand calculele realizate de organele de inspectie fiscale , se constata ca in realitate suprafata totala pentru care **societatea plateste ratele de leasing este de 379 mp** si face obiectul contractului de leasing/01.03.2010, iar societatea utilizeaza pentru desfasurarea activitatii doar 117,75 mp respectiv **31,06%** (echipa de inspectie fiscala a stabilit procentul de 21,53% calculat la suprafata totala desfasurata a imobilului) .Avand in vedere ca TVA in suma de lei este aferenta ratei de leasing pentru achizitie sediu firma in suprafata totala de mp se retine ca societatea are drept de deducere a TVA pentru suma **de ... lei** (.... lei x 31,06%) .

Pe cale de consecinta urmeaza a se admite contestatia pentru suma de **.... lei reprezentand TVA** .

2.In ceea ce priveste dreptul de deducere in raport de intentia societatii la art. 153 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si pct 66 din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal precizeaza:

ART. 153

(1) *Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent*

Norme metodologice:

66. (2) *În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice.*

Potrivit prevederilor legale invocate activitatea economica se considera ca fiind inceputa in momentul in care persoana intentioneaza sa desfasoare o astfel de activitate . Intentia persoanei trebuie apreciata pe baza elementelor obiective .

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca , in perioada verificata intentia societatii a fost de a utiliza imobilul in cauza , partial pentru societate si partial in scop personal.

Pin contractul de inchiriere , prezentat in sustinere , partile au stabilit o chirie modica , care nu reflecta realitatea si mai mult societatea contestatoare nu a emis factura catre locatar si nu a inregistrat venituri taxabile din aceasta activitate , pentru perioada verificata .

Se retine astfel ca intentia contestatoarei de a achizitiona bunul imobil si de al utiliza in totalitate pentru activitatea taxabila nu a fost dovedita cu documente .

3 Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor **in raport de intentia** persoanelor impozabile de a desfasura activitati economice supuse TVA se retin urmatoarele :

1. In primul rand potrivit art. 11 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal :

“ART. 11

*(1) **La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.***

Rezulta ca art. 11 alin (1) din Codul fiscal consacra , la nivel de lege, principiul **prevalentei economicului asupra juridicului** , al realitatii economice , in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic , ci si din punct de vedere **al scopului economic urmarit** de contribuabil . In acest spirit , o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic , in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, contrar sustinerilor contestatarei , simpla achizitie a unui bun sau serviciu pe numele persoanei impozabile , **nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului sau serviciului achizitionat.**

2. In al doilea rand ,jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel , 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 (paragraful 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 (parag. 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 aceiasi hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C -147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 INZO si paragr. 24 din cazul C-268/83Rompelman, 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 prezenta 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.**In cazurile de frauda sau de abuz , in care , de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care poate obtine o deducere , autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca aceste deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

3.Nu in ultimul rand , 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 si principiul **luptei impotriva fraudei , a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri.** Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a 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 esentiale , acea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie detinate utilizarii operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata , reglementarile fiscale permit , in circumstante anume determinate , deducerea acesteia chiar si in situatia in care persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa , cu *conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice* .Cu atat mai mult , o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA , **are dreptul la deducere in aceiasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective , din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.**

Ca atare , obligatia prezentarii de dovezi obiective , pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii , nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.

Avand in vedere cele de mai sus, rezulta ca nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor pentru operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile, iar dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii este conditionat de efectuarea acestora in scopul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

4.Referitor la argumentele invocate de societate in sustinerea contestatiei se retin urmatoarele :

1. Natura activitatii autorizate /desfasurate de o societatea comerciala **nu este suficienta pentru a demonstra “ intentia de a realiza operatiuni taxabile “** asa cum eronat sustine contestatoarea , intrucat , intr-o atare ipoteza , ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat , integral si nelimitat TVA aferenta achizitiilor , de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA . Or , o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin (2) , teza intai din Codul fiscal , care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei “ **daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni “**

Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme , legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu zisa , respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile** pentru care legea prevede drept de deducere

2. Pe de alta parte nu se poate concluziona ca societatea ar avea o activitate cu caracter de continuitate in sensul prevazut de art. 127 alin (2) din Codul fiscal avand in vedere faptul ca a realizat o singura tranzactie taxabila si aceea cu o persoana afiliata .

In dreptul comunitar “ *termenul de activitate economica mentionat in cuprinsul art. 4(1) din a Sasea Directiva privind armonizarea legislatiei satatelor membre cu privire la taxele pe cifra de afaceri , **pot consta in cateva tranzactii consecutive “** .*

4 Petenta sustine ca organele de inspectie fiscala au ignorat jurisprudenta Curtii Europene de Justitie .

Societatea considera ca , din prevederile legale mentionate , dreptul de deducere TVA trebuie recunoscut si in cazul intentiei manifestate de persoana impozabila de a folosi in cadrul operatiunilor taxabile , cat si in cazul in care persoana impozabila nu s-a folosit nicondata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Ori , asa cum s-a mentionat anterior din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie reiese ca exista situatii in care se acorda drept de deducere a TVA societatilor pentru achizitii de bunuri si sau servicii efectuate anterior inceperii activitatii taxabile, chiar daca, ulterior, acestea nu vor fi utilizate in cadrul activitatii taxabile, dar numai in cazul in care se dovedeste intentia persoanei la momentul achizitiei de a utiliza

bunurile/serviciile in folosul activitatii taxabile ulterioare chiar in situatia in care, **din motive obiective , independente de vointa sa, acest lucru nu a mai fost posibil**

(cazul Ghent : decizia primariei de a schimba terenurile , cazul INZO: concluziile nefavorabile rezultate din studiul de profitabilitate)

In cazul neutilizarii serviciilor achizitionate , contestatoarea nu isi pastreaza dreptul de deducere initial , asa cum eronat retine aceasta , acest drept ajustandu-se potrivit prevederilor art 149) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare .

Conform dispozitiilor legale precizate , persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative** , si anume : achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere . In aceste conditii , pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate , intr-adevar , in folosul operatiunii taxabile , persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila , **ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.**

Regulamentele fiscale in materie (art. 145 alin (4) din Codul fiscal si pct. 45 din Normele metodologice) stabilesc ca **dreptul de deducere se naste din momentul in care intentia poate fi evaluata** pe baza costurilor si / sau investitiilor pregatitoare necesare initierii activitatii economice , **deci anterior realizarii de operatiuni taxabile .**

Pe lantul tranzactiei de achizitie a imobilului si inchirierea acestuia unei persoane afiliate , societatea insasi este cea care nu poate demonstra ca , la momentul controlului , acest spatiu este , sau va fi , utilizat in folosul operatiunilor taxabile viitoare . Or , jurisprudenta comunitara , in materie , obliga persoanele impozabile sa prezinte , la solicitarea autoritatilor fiscale , acele dovezi obiective care sa sustina intentia declarata (si subiectiva) a acestora de a utiliza achizitiile in folosul unor operatiuni taxabile

5. Invocarea leasingului financiar asupra imobilului si a caracteristicilor specifice achizitiei unor bunuri in scop economic nu este suficienta pentru asigurarea deductibilitatii tuturor achizitiilor realizate.

Astfel , nu orice decizie luata in materie de afaceri , care urmareste un scop economic pentru societate este considerata ca fiind realizata si in scop fiscal, stiut fiind faptul ca fiscalitatea are, si alte ratiuni decat cele ce corespund activitatii economice reale. Faptul ca administratorii societatii (d-nul CM , care detine 60% din partile sociale si d-na CF care dedine 40% din part sociale) folosesc apartamentul in scop personal de locuinta nu constituie un element care sa defineasca destinatia economica a achizitiei acestuia .

Spre exemplu , conform art. 149 alin (4) lit a) din Codul fiscal , cand un bun de capital , achizitionat este folosit integral pentru alte scopuri decat activitatile economice legea fiscala obliga persoana impozabila sa-si ajusteze in favoarea statului taxa pe valoarea adaugata dedusa initial ,si in situatia in care nu se aplica regulile privind livrarea catre sine , ajustarea se efectueaza pe o perioada de 20 ani care incepe la data

de 1 ianuarie a anului in care bunul de capital a fost receptionat si se efectueaza pentru suma integrala a taxei deductibile aferente bunului.

Ca atare , **achizitia de bunuri “ in scopul activitatii economice “ nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea integrala , nelimitata si neconditionata a** taxei pe valoarea adaugata , asa cum pretinde in esenta societatea contestatoare , cata vreme , chiar si in conditiile in care deducerea initiala a fost exercitata , exista prevederi legale exprese care instituie un mecanism de ajustare a taxei deduse , in situatiile anume prevazute de legea fiscala.

Astfel , chiar si in cazul in care societatea contestatoare ar fi intentionat si ar fi dovedit organelor ca achizitia imobilului a fost facuta in scopul realizarii unor operatiuni taxabile (ceea ce nu este cazul in speta) , posibilitatea schimbarii ulterioare a destinatiei initiale ar duce la aplicarea mecanismului de ajustare prevazut de art. 149 din Codul fiscal.

Potrivit art 65 alin (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata cu modificarile si constatarile ulterioare , **contestatoarea avea sarcina probei , de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal** , pana la data depunerii contestatiei nefacand proba indeplinirii conditiilor obiective pentru exercitarea dreptului de deducere pentru TVA in suma de lei ,**respectiv intentia societatii de a desfasura activitate economica generatoare de operatiuni taxabile nu este sustinuta de dovezi obiective , din care rezulta ca achizitia este destinata a fi utilizata in folosul operatiunilor impozabile viitoare.**

Incheierea contractelor de inchiriere , intre societate si persoana afiliata ,sau inchirierea unui spatiu pentru care nu s-a exercitat optiunea de taxare , asigura doar in aparenta conditiile de forma privind exercitarea dreptului de deducere.

In cazul neutilizarii serviciilor achizitionate , contestatoarea nu isi pastreaza dreptul de deducere initial , asa cum eronat retine aceasta , acest drept ajustandu-se potrivit prevederilor art 149 Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare .

In conditiile in care destinatia bunurilor de capital se schimba si acestea sunt utilizate in scopuri destinate operatiunilor taxabile societatea are dreptul la ajustarea TVA deductibila in favoarea sa .

Nu intamplator legiuitorul a introdus alin (4) lit c) si alin (6) la art. 149 " Ajustarea bunurilor de capital " in Codul fiscal , al caror cuprins este :

*(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:
c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;*

(6) Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă.

In speta se constata ca organele de inspectie fiscala au analizat situatia de fapt existenta conform documetelor prezentate de societate , pe perioada supusa inspectiei fiscale , aplicand prevederile legale in vigoare la acea data .

Astfel se retine ca in mod legal , echipa de inspectie fiscala a procedat **la ajustarea TVA** deductibila in suma de lei aferenta imobilului achizitionat , **limitand exercitarea dreptului de deducere al TVA pentru perioada verificata** , avand in vedere prevederile art. 149, alin (1) , lit a) si d) , alin (2), lit b) , alin (3) lit b) , alin (4) , lit a) , pct 1, alin (5) lita) alin 5^1 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile titlului VI , pct 54, alin (5) , alin (12) din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare respectiv cu prevederile art. 145, alin (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare .

Avand in vedre cele mentionate se retine ca organele de inspectie fiscala au respins legal TVA in suma de lei aferenta ratei de leasing financiar , pentru partea de imobil inchiriat unei persoane afiliate , pentru care in luna mai nu s-a facturat chirie , **in conditiile in care societatea nu prezinta dovezi obiective care sa sustina intentia sa declarata de a desfasura operatiuni taxabile si ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare**, motiv pentru care urmeaza a se respinge contestatia pentru suma de lei reprezentand TVA stabilita suplimentar.

Referitor la suma **de lei** , reprezentand majorari de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr.....11.2011se retine ca stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar de plata .

Deoarece in sarcina contestatarei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de lei , aceasta datoreaza , pe cale de consecinta si majorari de intarziere aferente in suma de lei (... lei x 0.04%x86 zile = lei) . Cum dobanziile reprezinta masura accesorie in raport de debitul de plata , conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" potrivit caruia bunul accesoriu urmeaza soarta juridica a bunului principal , contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru majorari in suma de ... lei .

Totodata se va admite contestatia pentru majorari in suma **de ... lei** aferente TVA in suma de ... lei pentru care s-a admis contestatia

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

DECIDE

1.Admiterea contestatiei formulata de catre SC X SRL **pentru TVA** in suma de lei **si majorari de intarziere** in suma de lei ;

2.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre SC X SRL impotriva Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr.....2011 pentru **TVA** stabilita suplimentar **in suma de lei si majorari de intarziere** aferente in suma de lei .

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la comunicare in conformitate cu prevederile Legii contenciosului administrativ nr.554/2004.

DIRECTOR EXECUTIV