



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Brașov

Serviciul Soluționare Contestatii



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Brașov

Str. Mihail Kogalniceanu, nr.7
Brasov
Tel: 0268.308.476
Fax: 0268.547.730
e-mail: finantepublice@rdsbv.ro

DECIZIA nr.918/2014
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. ... S.R.L. din Tg.Mures,
reprezentata legal prin ... I.P.U.R.L. – administrator judiciar,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.... /14.05.2014

Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov a fost sesizată de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Mures – Inspectia Fiscala prin adresa nr.... /09.05.2014, inregistrata sub nr.... /14.05.2014, asupra contestatiei formulate de **S.C. ... S.R.L. din Tg.Mures,** reprezentata legal prin ... I.P.U.R.L. – administrator judiciar, împotriva Deciziei de impunere nr.F-MS ... /17.03.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisa de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS ... /17.03.2014, comunicata petentei la data de 27.03.2014, potrivit confirmarii de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestația, inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Mures sub nr.... /23.04.2014, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 si art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov, prin organele specializate, este legal învestita sa solutioneze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la Administratia Judeteana a Finanțelor Publice Mureș sub nr.... /23.04.2014, respectiv la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov sub nr.... /14.05.2014, petenta solicita anularea Deciziei de impunere nr.F-MS ... /17.03.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscala, invocând următoarele:

- societatea contestatoare este de acord cu reținerile organului de control de

la punctul 2 pagina 1 din decizia de impunere, dar nu este de acord “cu celelalte aspecte consemnate referitoare la ajustarea TVA pentru bunurile furate care constituie obiectul dosarului penal nr.... /P/2009 aflat pe rolul Parchetului de pe langa Judecatoria Tg. Mures”;

- petenta sustine ca afirmatia organelor de control de la pct.2.1.2 pagina 2 din decizia de impunere potrivit careia “*imobilului in cauza nu i s-a dat vreo utilizare in folosul activitatii firmei* ” – afirmatie care sta la baza ajustarii TVA in suma de ... lei -, nu este reala deoarece chiar daca nu a fost utilizat in scopul initial (fabrica de biodiesel), imobilul a fost utilizat pentru derularea contractului de cercetare nr.... /2008, iar actualmente este destinat exploatarii agricole si folosit ca depozit;

- referitor la afirmatia organelor de control sus mentionata, societatea precizeaza urmatoarele:

- nu se indica cum s-a ajuns la aceasta concluzie fortata si neconforma cu realitatea, desi s-a vizitat amplasamentul;

- nu s-a tinut cont de actele prezentate care dovedesc contrariul si nici de starea de fapt verificata la fata locului;

- nu s-a indicat temeiul legal care prevede ca se impune ajustarea TVA pentru o astfel de situatie;

- petenta sustine ca “ajustarea TVA s-a efectuat in baza unui control care practic a controlat alte echipe de control care au dispus rambursarea de TVA (care au considerat ca au fost indeplinite normele stabilite de legislatia fiscala privind indeplinirea conditiilor de rambursare), fiind astfel incalcate prevederile art.105 alin.(3) din Codul de procedura fiscala (...). Astfel, controlul in urma caruia s-a emis decizia de impunere contestata s-a suprapus si ca obiect si perioada cu cele dinainte”;

- petenta arata ca la pct.2.1.3 “Temeiul de drept” din decizia de impunere contestata, este vag trecut textul de lege in baza caruia se solicita ajustarea TVA, nefiind clar in baza carui text de lege se solicita ajustarea, despre care aliniat al art.149 din Codul de procedura fiscala este vorba, acest articol prevazand situatii diferite pentru ajustarea TVA.

In drept, petenta isi intemeiaza contestatia pe dispozitiile art.205 – 207 din Codul de procedura fiscala, precum si pe textele legale mentionate mai sus.

B) Față de aspectele contestate se reține că, inspecția fiscală efectuată de organele de control din cadrul Administratiei Judetene a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C. ... S.R.L. din Tg.Mures**, in urma careia au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS ... /17.03.2014 și Decizia de impunere nr.F-MS ... /17.03.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, a avut ca obiectiv reverificarea aspectelor pentru care prin Decizia nr.... /22.11.2013 emisă de D.G.R.F.P. Brasov - Serviciul Soluționare Contestații au fost desființate parțial actele administrativ fiscale întocmite cu ocazia inspecției fiscale anterioare efectuate la S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș (Decizia de impunere nr.... /24.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.... /24.05.2013).

În Raportul de inspecție fiscală nr.... /17.03.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.... /17.03.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de control au

constatat că în perioada noiembrie 2007 – octombrie 2012, societatea a evidențiat în debitul contului 231 “Imobilizări corporale în curs de execuție” contravaloarea unor achiziții de bunuri/servicii necesare construirii unei hale industriale (... lei) situată în localitatea ... , jud.Mureș pentru care a dedus TVA în suma de ... lei, recepția lucrărilor și înregistrarea valorii acestora în ”fișa mijlocului fix” efectuându-se în baza următoarelor Procese verbale de recepție:

- PV nr.... /23.04.2008 încheiat pentru lucrări în valoare de ... lei și TVA dedusă de ... lei;

- PV nr.../ 31.12.2008 încheiat pentru lucrări în valoare de nr.../ lei și TVA dedusă de ... lei;

- PV nr.../ 31.12.2012 încheiat pentru lucrări în valoare de nr.../ lei și TVA dedusă de ... lei.

Organele de control au consemnat că unitatea nu a putut face dovada utilizării bunului imobil respectiv în folosul activității economice, fapt pentru care au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în suma de ... lei, determinată astfel:

1) ajustarea TVA deduse cu ocazia efectuării lucrărilor de construcție la obiectivul „Hala industrială” în anii 2007 și 2008 (PV recepție nr.... /23.04.2008 – construcție bun imobil, și nr.../ 31.12.2008 – transformare/modernizare cu peste 20% din valoarea totală a imobilului), în baza prevederilor art.149 alin.(4) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel:

- TVA dedusă ... lei (... lei + ... lei);

- perioada de ajustare 20 de ani (2008 – 2028);

- TVA anuală: ... lei/20 ani = ... lei;

- TVA ajustată în favoarea statului la trim.IV 2008 = ... lei.

2) neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în suma de ... lei aferentă lucrărilor de construcție a imobilului în cauză efectuate în perioada 2009 – 2012 (PV recepție nr.../ 31.12.2012), nefiind îndeplinită condiția de deductibilitate prevăzută la art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de control au stabilit **TVA suplimentară de plată în suma de ... lei.**

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în suma anterior menționată, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control au fost stabilite **dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei**, modul de determinare a acestora fiind prezentat în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală.

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

I. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații este dacă S.C. ... S.R.L. are drept de deducere integrală a TVA aferentă investiției constând în “hala industrială pentru producerea de uleiuri vegetale”, în condițiile în care pe perioada verificată

imobilul respectiv nu a fost utilizat in desfasurarea de activitati economice care dau drept de deducere a taxei.

În fapt, in perioada noiembrie 2007 – octombrie 2012 societatea a dedus TVA in suma de ... lei aferenta achizitiilor de bunuri/servicii necesare construirii unei hale industriale (... lei) situata in localitatea ... , jud.Mureş pentru care receptia lucrarilor si inregistrarea valorii acestora in "fisa mijlocului fix" s-a efectuat in baza urmatoarelor Procese verbale de receptie:

- PV nr.... /23.04.2008 incheiat pentru lucrari in valoare de ... lei si TVA dedusa de ... lei;

- PV nr.../ 31.12.2008 incheiat pentru lucrari in valoare de nr.../ lei si TVA dedusa de ... lei;

- PV nr.../ 31.12.2012 incheiat pentru lucrari in valoare de nr.../ lei si TVA dedusa de ... lei.

La control unitatea nu a putut face dovada utilizarii bunului imobil respectiv in folosul activitatii economice, astfel ca in baza prevederilor art.149 alin.(4) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.145 alin.(2) din acelasi act normativ, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea TVA deduse cu ocazia efectuarii lucrarilor de constructie la obiectivul „Hala industrială” in anii 2007 si 2008 (... lei), respectiv nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferenta lucrarilor de constructii efectuate la imobilul in cauza in perioada 2009 – 2012 (... lei).

Avand in vedere cele de mai sus, organele de control au stabilit TVA suplimentara de plata in suma de ... lei (... lei + ... lei).

Fata de argumentul petentei din contestatia formulata potrivit caruia *“nu putem fi de acord cu celelalte aspecte consemnate referitoare la ajustarea TVA pentru bunurile furate care constituie obiectul dosarului penal nr.... /P/2009 aflat pe rolul Parchetului de pe langa Judecatoria Tg. Mures”*, se retine ca deficienta constatata cu ocazia controlului nu se refera la ajustarea TVA pentru bunuri furate, fapt ce rezulta si din precizarile organelor de inspectie fiscala din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatie nr.... /09.05.2014, potrivit carora *“in raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost emisa decizia de impunere contestata nu sunt cuprinse constatari referitoare la ajustarea TVA aferenta unor bunuri furate”*. Astfel, argumentul petentei nu poate fi retinut in solutionarea cauzei.

In contestație petenta sustine ca afirmatia organelor de control de la pct.2.1.2 pagina 2 din decizia de impunere potrivit careia *“imobilului in cauza nu i s-a dat vreo utilizare in folosul activitatii firmei ”* – afirmatie care sta la baza ajustarii TVA in suma de ... lei -, nu este reala deoarece chiar daca nu a fost utilizat in scopul initial (fabrica de biodiesel), imobilul a fost utilizat pentru derularea contractului de cercetare nr.... /2008, iar in prezent este destinat exploatarii agricole si folosit ca depozit.

Societatea considera ca organele de control nu indica cum au ajuns la concluzia sus mentionata care este fortata si neconforma cu realitatea, nu au tinut cont de actele prezentate care dovedesc contrariul si nici de starea de fapt verificata la fata locului, respectiv nu au indicat temeiul legal care prevede ca se impune ajustarea TVA pentru o astfel de situatie.

Argumentele petentei potrivit carora *“ajustarea TVA s-a efectuat in baza unui control care practic a controlat alte echipe de control care au dispus rambursarea de TVA (care au considerat ca au fost indeplinite normele stabilite de legislatia fiscala*

privind indeplinirea conditiilor de rambursare), fiind astfel incalcate prevederile art.105 alin.(3) din Codul de procedura fiscala (...). Astfel, controlul in urma caruia s-a emis decizia de impunere contestata s-a suprapus si ca obiect si perioada cu cele dinainte”, nu pot fi retinute la solutionarea favorabila a contestatiei, avand in vedere urmatoarele considerente:

- petenta insasi recunoaste ca imobilul in cauza “*nu a fost utilizat in scopul initial (fabrica de biodiesel)*”, rezultand astfel ca la data efectuării inspecțiilor fiscale anterioare, invocate de societatea si consemnate in Registrul unic de control, anexat la dosarul cauzei – inspectii peste a caror obiect si perioada controlata nu s-a suprapus verificarea in urma careia a fost emisa decizia de impunere contestata in speta - dreptul de deducere a TVA s-a exercitat in baza intentiei persoanei impozabile de a realiza activitati economice ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere;

- potrivit precizarilor organelor de inspectie fiscala din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.... /09.05.2014 “ (...) aplicarea art.149 din Codul fiscal se face din momentul in care se constata ca bunul nu este utilizat in folosul activitatii economice; in baza Procesului-verbal de recepție finală nr.... /23.04.2008, SC ... SRL a recepționat hala industrială pentru producerea de uleiuri vegetale din localitatea ... , jud.Mures, ulterior, la hala în cauză fiind efectuate lucrări de modernizari consemnate ca atare în Procesul-verbal nr.../ 31.12.2008 și Procesul-verbal nr.../ 31.12.2012. Cu ocazia controlului efectuat, organele de inspectie fiscala au constatat ca imobilul in cauza nu are vreo utilizare in folosul activitatii firmei si drept urmare au fost aplicate dispozitiile legale in materie”.

In contestatie petenta sustine ca la pct.2.1.3 “Temeiul de drept” din decizia de impunere contestata, este vag trecut textul de lege in baza caruia se solicita ajustarea TVA, nefiind clar despre care aliniat al art.149 din Codul de procedura fiscala este vorba, acest articol prevazand situatii diferite pentru ajustarea TVA.

În drept, potrivit prevederilor art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

“**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 - (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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155; [...].”

Potrivit art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

“**Art. 149** - (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, [...]”.

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, [...].

(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):**

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

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.

[...]

(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;

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

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;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

e) în cazurile prevăzute la art. 138.

(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. [...];**

b) pentru cazul prevăzut la alin. (4) lit. b), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2), pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apar modificări ale elementelor taxei deduse;

c) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c) și d), ajustarea se efectuează o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare obligația ajustării, și este de până la o cincime sau, după caz, o douăzecime pe an, astfel:

1. din valoarea taxei nededuse până la momentul ajustării, pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c);

2. din valoarea taxei deduse inițial, pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. d);

d) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. e), ajustarea se efectuează atunci când apar situațiile enumerate la art. 138, conform procedurii prevăzute în norme.”

Referitor la ajustarea taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor de capital, pct.54 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, precizează:

“54. (4) Începând cu anul 2008, conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, **dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice** ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, **ajustarea deducerii se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare**, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.[...]”

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor/serviciilor care au fost livrate/prestate sau urmeaza sa fie livrate/prestate este deductibila doar in situatia in care bunurile sau serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata persoana impozabila detine o factura fiscala.

De asemenea, in situatia in care bunurile sau serviciile achizitionate nu sunt folosite in scopul operatiunilor taxabile, se retine ca taxa deductibila aferenta bunurilor de capital, reprezentand taxa achitata sau datorata, aferenta operatiunilor legate de achizitia, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, se ajusteaza integral sau partial pentru intreaga perioada de ajustare ramasa incluzand anul in care apare modificarea destinatiei de utilizare; in situatia in care bunul de capital este folosit pentru alte scopuri decat activitatea economica, sau pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere a taxei, taxa se ajusteaza pentru o cincime sau, dupa caz, o douazecime din taxa dedusa inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare.

Conform dispozitiilor legale anterior citate, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri de capital este conditionat de folosirea acestora în scopul unor operațiuni taxabile/ scutite cu drept de deducere, în caz contrar legislația fiscală prevăzând un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat în momentul achizițiilor, în favoarea statului când bunurile se folosesc apoi în scop neeconomic sau pentru operațiuni scutite fără drept de deducere, respectiv în favoarea contribuabilului când bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat inițial sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Mecanismul de ajustare prevazut la art.149 din Codul fiscal implica stabilirea, printre altele, a achizitiilor, transformarilor si modernizarilor ce sunt tratate ca bunuri de capital, a destinatiei utilizarii acestora, a cuantumului taxei supusa ajustarii, a perioadei de ajustare, a momentului modificarii destinatiei, precum si efectuarea calculelor necesare impuse de aplicarea mecanismului.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precizate, persoanele impozabile își pot justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor care dau drept de deducere și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

În situația în care achizițiile nu sunt folosite pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau sunt folosite, integral sau parțial, în alte scopuri decât activitățile economice, taxa dedusă inițial este supusă mecanismului de ajustare stabilit de legislația fiscală, în cazul bunurilor de capital mecanismul fiind cel prevăzut la art.149 din Codul fiscal.

În speta, din documentele existente la dosarul contestației rezultă că societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei aferentă imobilului constând în “hala industrială pentru producerea de uleiuri vegetale” din loc.Sabed jud.Mures receptionat în baza Procesului-verbal de recepție finală nr... /23.04.2008 la valoarea de ... lei, la care ulterior au mai fost efectuate lucrări de investiții astfel încât valoarea mijlocului fix respectiv a ajuns la nivelul de 239.987 lei consemnată în Procesul-verbal nr.../ 31.12.2008 și apoi, la nivelul de ... lei, consemnată în Procesul - verbal nr.../31.12.2012.

În Raportul de inspecție fiscală nr.... /17.03.2014 organele de control au consemnat următoarele:

“Potrivit susținerilor reprezentatului legal, hala a fost destinată pentru producerea de biodiesel (biocombustibil) însă nu a fost utilizată în acest scop, fiind folosită pentru derularea activităților de cercetare efectuate în baza Sub-contractului de finanțare nr.../30.10.2008 (la Contractul de finanțare pentru execuție proiecte nr.../01.10.2008) încheiat între SC ... SA București (în calitate de conducător de proiect) și SC ... SRL (responsabil de proiect) pentru exploatarea agricolă și ca depozit.

În ceea ce privește activitatea de cercetare la care face referire administratorul societății, de menționat că din documentele prezentate la control (Sub-contractul de finanțare nr.../30.10.2008, devizele și facturile emise către SC ... SA București – anexa nr.3) nu rezultă că aceasta s-a desfășurat în imobilul în cauză – societatea nu a fost în măsură să probeze în vreun fel utilizarea imobilului în acest scop; mai mult pentru activitatea de cercetare ... SRL nu a colectat TVA, considerând neimpozabile respectivele operațiuni întrucât nu era îndeplinită condiția referitoare la “plata” prevăzută la pct.2 alin.(2) (Titlul VI) din hg nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută – asadar chiar în situația în care activitatea de cercetare s-ar fi desfășurat în hala industrială din loc.Sabed, în condițiile prezentate (realizarea de operațiuni neimpozabile), unitatea nu ar fi avut drept de deducere, sau după caz ar fi trebuit să procedeze la ajustarea TVA aferent construcției acesteia.

Susținerea reprezentatului legal că bunul imobil în speta a fost utilizat pentru exploatarea agricolă și ca depozit nu a putut fi probată; din actele contabile puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu a reieșit că unitatea ar fi realizat venituri din agricultură, din activități de depozitare, în perioada verificată; cu ocazia prezentei acțiuni organele de inspecție au efectuat o deplasare la hala din loc....., jud.Mures, în

cadrul careia nu au fost identificate elemente care sa probeze sustinerile administratorului”.

In solutionarea cauzei se retine ca, documentele existente la dosarul cauzei – respectiv “*Contractul de Finantare pentru Executie Proiecte nr.,,./01.10.2008*” incheiat intre Autoritatea contractanta ,, , si Contractorul SC ,, , SA Bucuresti, “*Sub – Contractul de Finantare la Contractul de Finantare pentru Executie Proiecte nr.,,./01.10.2008*” incheiat intre Conducatorul de proiect SC SA Bucuresti si Partenerul SC ... SRL Tg.Mures, devizele intocmite de petenta si facturile emise catre SC SA Bucuresti – nu fac dovada folosirii investitiei respective pentru realizarea de operatiuni taxabile.

Astfel, sustinerea petentei potrivit careia “*chiar daca nu a fost utilizata in scopul initial (fabrica de biodiesel), imobilul a fost utilizat pentru derularea contractului de cercetare nr.,,./2008, iar actualmente este destinat exploatarii agricole si folosit ca depozit*”, nu poate fi retinuta la solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat nici la data controlului si nici ulterior in sustinerea contestatiei societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca activitatea de cercetare s-ar fi efectuat la imobilul in cauza, respectiv ca in perioada verificata ar fi obtinut venituri din agricultura sau din activitati de depozitare, astfel ca unitatea nu a fost in masura sa probeze cu documente faptul ca imobilul in cauza a fost folosit integral sau partial in vederea realizarii de operatiuni taxabile.

Având în vedere cele de mai sus, si prevederile legale anterior citate se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei reprezentand ajustarea TVA dedusa aferenta lucrarilor de constructie efectuate la obiectivul “hala industrială pentru producerea de uleiuri vegetale” consemnate in procesele verbale de receptie nr.... /23.04.2008 (constructie bun imobil) si nr.../ 31.12.2008 (transformare/modernizare cu peste 20% din valoarea totala a imobilului), respectiv neacordarea dreptului de deducere a TVA aferenta lucrarilor de constructii efectuate in perioada 2009 – 2012 si consemnate in procesul verbal de receptie nr.../ 31.12.2012 (transformare/modernizare sub 20% din valoarea totala a imobilului), în condițiile în care, în perioada supusa inspectiei fiscale, s-a constatat că bunul imobil respectiv nu a fost utilizat de către societatea contestatoare în scopul desfășurării de operatiuni taxabile.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele societatii din contestatia formulata potrivit carora “*la pct.2.1.3 “Temeiul de drept” din decizie, este vag trecut textul de lege in baza caruia se solicita ajustarea TVA, nefiind deloc clar in baza carui text de lege se solicita ajustarea, despre care aliniat fiind vorba mai exact din art.149 Cod Procedura Fiscala, articol ce prevede situatii diferite pentru ajustarea TVA*”, intrucat atat in raportul de inspectie fiscala (pag.4-5), cat si in decizia de impunere (2-3) contestate, temeiul de drept in baza caruia a fost efectuata ajustarea TVA este clar prezentat, respectiv art.149 alin.(1) lit.a) si d), alin.(2) lit.b), alin.(3) lit.b), alin.(4) lit.a) pct.1 si alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.145 alin.(2) din acelasi act normativ.

Fata de cele de mai sus, se retine ca pe perioada verificată societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să reiasă intenția de a utiliza bunurile achiziționate în folosul operatiunilor sale taxabile.

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

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, prevede:

“(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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Astfel, art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacără, la nivel de lege, principiul prelevantei economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului urmărit de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Astfel, simpla receptie a bunului imobil (hala industrială pentru producerea de uleiuri vegetale) pe numele persoanei impozabile, în condițiile în care petenta nu face dovada cu documente ca acesta a fost preluat spre folosință, respectiv nu prezintă actele la care face trimitere în contestația formulată - acte despre care susține ca *“dovedesc contrariul”* și care ar face dovada ca *“imobilul a fost utilizat pentru derularea contractului de cercetare nr.... /2008, iar actualmente este destinat exploatareii agricole și folosit ca depozit”* -, nu justifică utilizarea în perioada verificată, a bunului respectiv în scopul realizării activității economice.

Jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, în Hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (par.26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

La paragraful 23 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI –a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile.

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se

aplica în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară.

Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) a condiției de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție și prevederilor art.65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, este obligatia persoanei impozabile să prezinte dovezi obiective care să susțină intenția declarată cu privire la scopul investiției în cauză, respectiv realizarea de venituri taxabile.

După cum s-a menționat și anterior, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că pe perioada verificată obiectivul "Hala industrială pentru producerea de uleiuri vegetale" – imobil recepționat în 23.04.2008 și supus unor lucrări de investiții -, a fost utilizat de societatea contestatoare în activități economice aducătoare de venituri taxabile.

În situația în care destinația bunurilor de capital se schimbă și acestea sunt utilizate în scopuri economice, legiuitorul a introdus alin.(6) la art.149 "Ajustarea bunurilor de capital" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"(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."

Totodată, la pct.124 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.109/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

"124. La [articolul 149](#), după alineatul (5) se introduce un nou alineat, alineatul (5¹), cu următorul cuprins:

"(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."

Prevederile legale anterior citate, precum și prevederile art.149 alin.(4) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citate mai sus, dau posibilitatea societății să procedeze la ajustarea taxei pe valoarea adăugată în favoarea sa la momentul schimbării destinației de utilizare a bunurilor de capital pentru operațiuni cu drept de deducere.

În concluzie, în speta se reține că organele de inspecție fiscală au analizat situația de fapt existentă conform documentelor prezentate de societate, pe perioada supusă inspecției fiscale, aplicând prevederile legale în vigoare la acea dată.

Măsura luată de organele de inspecție fiscală este legală, întemeiată pe baza situației de fapt fiscale constatată la momentul controlului, fiind o măsură

temporara.

În condițiile în care destinația bunurilor de capital se schimbă și acestea sunt utilizate în scopuri destinate operațiilor taxabile, societatea are dreptul la ajustarea TVA deductibilă în favoarea sa, conform prevederilor legale enunțate.

Contestatoarea nu a depus în susținerea contestației niciun document din care să rezulte o altă situație de fapt, față de constatările organelor de inspecție fiscală, raportat la perioada verificată, motiv pentru care, ținând cont de prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora **“Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”**, se reține ca în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei prin ajustarea/neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta investiției constând în **“Hala industrială pentru producerea de uleiuri vegetale”**.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora **“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”**, coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, potrivit cărora **“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; [...]***,
urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

II. Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă SC ... SRL datorează aceste accesorii în quantumul stabilit de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care la stabilirea quantumului nu s-a ținut cont de dispozițiile legale potrivit cărora, prin noul act administrativ fiscal încheiat ca urmare unei decizii de desființare nu se pot stabili în sarcina contestatarii sume mai mari decât cele din actul desființat.

In fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală au procedat la reverificarea societății SC ... SRL ca urmare a Deciziei nr.... /22.11.2013 a D.G.R.F.P. Brașov – Serviciul Soluționare Contestații, prin care s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MS ... /24.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS ... /24.05.2013, în ceea ce privește **suma totală de ... lei**, reprezentând:

- ... lei - taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Urmare reverificarii efectuate a fost intocmit Raportul de inspectie fiscala nr.... /17.03.2014 in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere nr.F-MS ... /17.03.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in **cuantum total de ... lei**, reprezentând:

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestatia formulata, SC ... SRL solicita anulara Deciziei de impunere nr.F-MS ... /17.03.2014 invocand faptul ca argumentele sale “au fost retinute ca atare la punctele II si III din Decizia nr.... /22.11.2013 a D.G.R.F.P. Brasov, prin care, conform punctului 2 din dispozitiv s-a anulat impunerea referitoare la TVA in cuantum de ... lei si a dobanzilor /majorarilor de intarziere aferente”.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.216 alin.(3) si (3¹) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

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

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

coroborat cu prevederile pct. 11.6 si 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, care stipuleaza:

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

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Astfel, legiuitorul a prevazut ca in cazul desfiintarii actului administrativ fiscal, reverificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei, iar prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili sume mai mari decat cele din actul desfiintat, in virtutea principiului NON REFORMATIO IN PEJUS, principiu a carui menire este sa asigure exercitarea cailor de atac fara temerea celui indreptatit la aceasta ca poate determina agravarea propriei situatii.

Potrivit constatarilor redade la cap.III pct.2 “Dobanzi/Majorări de întârziere – Taxa pe valoarea adaugata” din Raportul de inspectie fiscală nr.... /17.03.2014 – constatarii preluate in Decizia de impunere nr.... /17.03.2014 contestata -, in baza prevederile art.119 si art.120 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de

procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la control s-a stabilit ca pentru TVA suplimentara de plata in suma de ... lei unitatea datoreaza accesorii constand in **dobanzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei**, modul de determinare a acestora fiind prezentat in anexa nr.4 la raportul de inspectie fiscala.

Se retine ca in urma reverificarii efectuate perioada pentru care au fost calculate accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de mai sus (anexa nr.4 la Raportul de inspectie fiscala nr.... /17.03.2014) a fost 26/01/2009 – 24/05/2013, perioada avuta in vedere si in cuprinsul actului de control incheiat de catre inspectia fiscala anterioara (anexa nr.6 la Raportul de inspectie fiscala nr.... /24.05.2013).

Se retine ca, in cauza, reverificarea a avut la baza, dupa cum s-a aratat, imprejurarea desfiintarii partiale prin Decizia nr.... /22.11.2013 a D.G.R.F.P. Brasov – Serviciul Solutionare Contestatii a Deciziei de impunere nr.F-MS ... /24.05.2013 privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-MS ... /24.05.2013.

Astfel, se retine ca, raportat la obligatiile fiscale pentru care s-a dispus desfiintarea partiala a actelor de control anterioare, desi prin Decizia de impunere nr.F-MS ... /17.03.2014 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC ... SRL o obligatie principala constand in taxa pe valoarea adaugata in aceeasi suma (... lei), accesoriile aferente acesteia sunt in suma mai mare, respectiv ... lei, fata de suma accesoriilor stabilite prin decizia desfiintata, respectiv ... lei, incalcadu-se astfel prevederile pct.11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013.

Avand in vedere considerentele de mai sus, in temeiul art.216 alin.(3) si (3¹) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se va **desfiinta partial Decizia de impunere nr.F-MS ... /17.03.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice** in ceea ce priveste **dobanzile/majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alta echipa, sa reanalizeze accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata datorate, in functie de dispozitiile legale mai sus invocate si tinand seama de cele retinute in prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus, în raport cu actele normative enuntate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) si art.210 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestatiei formulate de **S.C. ... S.R.L. din Tg.Mures**, reprezentata legal prin ... I.P.U.R.L. – administrator judiciar, impotriva Deciziei de impunere nr.F-MS ... /17.03.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice în ceea ce priveste **suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată**.

2. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr.F-MS ... /17.03.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice în ceea ce privește ***dobanzile/majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei***, urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să recalculeze accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță și considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Mures, în termen de 6 luni de la data comunicarii.

DIRECTOR GENERAL,