

DECIZIA nr. 342/2009
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AFP Sector 1, cu adresa nr. x, asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de **01.10.2009**, inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 1, comunicata in data de **04.09.2009**, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei, respectiv s-a aprobat la rambursare TVA in suma de x lei si s-au calculat majorari de intarziere aferente TVA in suma de x lei.

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi institutii.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu dispozitiile pct. 2.1 din OPANAF nr. 519/2005, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea a prezentat urmatoarele argumente:

Cheltuielile efectuate conform facturilor nr. x au fost asimilate fara temei, cheltuielilor efectuate cu repararea unui imobil dobandit de societate in judetul Ialomita, pe cand in realitate, acestea corespund amenajarii de birouri de lucru, magaziiilor de depozitare si platoului de emisie TV detinute in Bucuresti.

Cheltuielile efectuate conform facturilor nr. x au fost asimilate fara temei, cheltuielilor efectuate cu repararea unui imobil dobandit de societate in judetul x, pe cand in realitate, acestea corespund investitiei pentru edificarea unui punct turistic in acelasi judet, desfasurate in baza contractului de asociere in participatiune nr. x.

Instrainarea imobilului in legatura cu care s-a presupus neintemeiat ca s-au efectuat cheltuielile mentionate anterior, fara ca aceste cheltuieli sa fie incluse in valoarea de inregistrare a mijloacelor fixe, a fost interpretata de organele de inspectie fiscala ca fiind o distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile catre asociatii sau actionarii sai, insistand pe calitatea de asociat a cumparatorului, operatiunea fiind in realitate o simpla vanzare catre orice alt tert.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 1 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale

suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care a respins la rambursare TVA in suma de x lei, respectiv a aprobat la rambursare TVA in suma de x lei si a calculat majorari de intarziere aferente TVA in suma de x lei.

III. Fata de constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1 Referitor la TVA respinsa la rambursare (TVA nedeductibila) in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatara nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, AFP Sector 1 a constatat ca societatea a dedus eronat TVA in suma de x lei, in baza facturii nr. x emisa de SC x SRL, in care la rubrica "cumparator" este mentionata persoana fizica x.

Prin contestatia formulata, nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere. Astfel ca, prin adresa nr. x, comunicata in data de 26.11.2009, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat complinirea acestor lipsuri.

Trebuie subliniat ca pana la data prezentei, societatea nu a dat curs solicitarilor respective.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat:

"Art. 206 - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) **motivele de fapt si de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii."

De asemenea, pct. 2.4 si 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005:

"2.4. Organul de solutionare competent **nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept** pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.5. În exercitarea rolului activ, organul de solutionare va solicita contestatorului, pe bază de scrisoare recomandată cu confirmare de primire, prezentarea, în termen de cinci zile de la data comunicării acesteia, a motivelor de fapt si de drept, **sub sanctiunea respingerii contestatiei ca nemotivată.**"

Intrucat **SC X SRL** nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata cu privire la respingerea la rambursare a TVA in suma de x lei, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat, prin adresa nr. x, comunicata in data de 26.11.2009, sa se conformeze prevederilor legale.

De mentionat este faptul ca pana la data prezentei, societatea nu a dat curs acestor solicitari.

Avand in vedere cele retinute mai sus, rezulta ca Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB nu se poate substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt si de drept, care sunt elemente obligatorii si expres prevazute de art. 206 alin. (1) lit. c) din Codul de procedura fiscala, republicat, drept pentru care, urmeaza a se respinge ca nemotivata contestatia formulata de **SC X SRL** pentru TVA respinsa la rambursare (TVA nedeductibila) in suma de x lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AFP Sector 1.

3.2 Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de x lei si la majorarile de intarziere aferente TVA in suma de x lei:

Cauza supusă solutionării este dacă organele de inspectie fiscala au respins corect la rambursare TVA in suma de x lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, in conditiile in care argumentele si documentele depuse de societate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

În fapt, in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x si a facturii fiscale nr. x, societatea a vandut domnului x, asociat al societatii, terenul si constructia achizitionate prin actul de adjudecare nr. x, cu valoarea de x lei + TVA colectata in suma de x lei.

Pentru imobilul respectiv, contribuabila a incheiat contracte de reparatii si amenajare cu diversi furnizori pentru care a dedus TVA in valoare de x lei.

Intrucat prin vanzarea activelor au fost distribuite si reparatiile si amenajarile efectuate de societate, neincluse in mod eronat in valoarea de inregistrare a mijloacelor fixe, fiind inregistrate in contul de cheltuieli privind intretinerea si reparatiile (611) si in contul de cheltuieli efectuate de terti (628), in baza dispozitiilor art. 128 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au colectat TVA corespunzator TVA-ului dedus pentru cheltuielile de reparatii efectuate in suma de x lei.

In baza acestor constatari a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care AFP sector 6 a respins la rambursare TVA in suma de x lei si a calculat majorari de intarziere aferente TVA in suma de x lei.

În drept, art. 128 alin. (5) si (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal stipulează:

„Art. 128 - (5) Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociatii sau actionarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu exceptia transferului

prevăzut la alin. (7), **constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total** sau partial. (...)

(7) Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, **nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă**. Primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege."

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, in anul 2007, societatea a achizitionat in baza contractului de adjudecare nr. x, active reprezentand constructie industriala si edilitara si grup sanitar in suprafata de x mp si teren aferent in suprafata de x mp de la x SA, societate in faliment, cu valoarea de x lei si TVA taxare inversa in suma de x lei, conform facturii fiscale nr. x.

Activele achizitionate de societate au fost inregistrate la Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara Ialomita, conform Incheierii nr. x si declarate la Impozite si Taxe Locale x.

In baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x si a facturii fiscale nr. x, societatea a vandut domnului x, asociat al societatii, persoana fizica neimpozabila, terenul si constructia achizitionate prin actul de adjudecare nr. x, cu valoarea de x lei + TVA colectata in suma de x lei.

Pentru imobilul respectiv, contribuabila a incheiat contracte de reparatii si amenajare cu diversi furnizori pentru care a dedus TVA in valoare de x lei.

Intrucat prin vanzarea activelor au fost distribuite si reparatiile si amenajarile efectuate de societate, neincluse in mod eronat in valoarea de inregistrare a mijloacelor fixe, fiind inregistrate in contul de cheltuieli privind intretinerea si reparatiile (611) si in contul de cheltuieli efectuate de terti (628), in baza dispozitiilor art. 128 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au colectat TVA corespunzator TVA-ului dedus pentru cheltuielile de reparatii efectuate in suma de x lei.

In baza acestor constatari a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care AFP sector 6 a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contestatarei, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Desi prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 26.11.2009, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat contribuabilei transmiterea documentelor pe care se intemeiaza contestatia formulata din care sa rezulte ca, in mod eronat, organul fiscal a respins la rambursare TVA contestata, **pana la data prezentei, societatea nu a dat curs acestor solicitari**.

2. Referitor la sustinerea contribuabilei potrivit careia o parte din facturi (cele emise in perioada 17.03.2007 - 15.02.2007) corespund amenajarii de birouri de lucru, magaziiilor de depozitare si platoului de emisie TV detinute in Bucuresti, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, cata vreme nu a fost dovedita cu documente, desi i s-a solicitat expres, asa cum am subliniat anterior.

Mai mult, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala societatea contestatara nu are sedii secundare si nici puncte de lucru. Acest aspect rezulta si din Certificatul constatator de la Oficiul Registrului Comertului nr. x, anexat in copie la dosarul cauzei.

Totodata potrivit adresei transmisa societatii in data de 11.05.2009, SC x SA va proceda la "modernizarea spatiilor de birouri situate la etajul 5, bloc IPA", **incepand cu data de 25 mai 2009, actiunea fiind preconizata a se incheia in cursul lunii iunie 2009.** Prin urmare, facturile fiscale emise in perioada 17.03.2007 - 15.02.2007 nu pot justifica operatiunile de amenajare a sediului de desfasurare a activitatii, cata vreme acestea s-au desfasurat intr-o alta perioada, respectiv mai 2009 - iunie 2009, fapt confirmat de SC x SA.

3. Referitor la sustinerea contribuabilei potrivit careia o parte din facturi (cele emise in perioada 22.03.2008 - 11.06.2008) corespund investitiei pentru edificarea unui punct turistic in judetul Ialomita, desfasurate pe baza contractului de asociere in participatiune nr. x, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, cata vreme nu a fost dovedita cu documente, desi i s-a solicitat expres, asa cum am subliniat anterior.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se retine ca societatea contestatoare a incheiat la data de 01.07.2006, si nu in data de 16.05.2006, cum sustine in contestatie, cu domnul x si cu AF x, contractul de asociere in participatiune nr. x. Obiectul contractului îl constituie asocierea in vederea finantarii, prin participare comuna, a achizitiilor necesare initierii pensiunii agroturistice x, urmand ca dupa dobandirea, in mod separat sau in numele asocierii, a activelor si materialelor vizate, sa le transfere in patrimoniul comun al asociatiei ori al unei alte entitati convenite de parti. De asemenea, "decizia privind transferul valorilor inregistrate in timpul demersurilor initiale, se va realiza numai cu o justa si prealabila despagubire a partii asociate care a participat la finantarea acestora."

Cu privire la asocierile in participatiune sunt incidente prevederile art. 7 alin. 5, art. 28 alin. 1, art. 127 alin. 10, art. 156 alin. 10 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 79 (4) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, care precizează:

Codul fiscal

"Art. 7 - 5. asociere, fără personalitate juridică - orice asociere în participatiune, grup de interes economic, societate civilă sau altă entitate care nu este o persoană impozabilă distinctă, în întelesul impozitului pe venit si pe profit, conform normelor emise în aplicare."

"Art. 28. - (1) În cazul unei asocieri fără personalitate juridică, veniturile si cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare în asociere."

"Art. 127 - (10) Asocierile în participatiune nu dau nastere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică si sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participatiune."

"Art. 156 - (5) În cazul asociațiilor în participatiune care nu constituie o persoană impozabilă, drepturile și obligațiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți."

Norme metodologice:

"79. (4) În cazul asocierilor în participatiune sau al altor asocieri tratate drept asocieri în participatiune conform art. 127 alin. (10) din Codul fiscal, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată prevăzute de titlul VI al Codului fiscal revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți. Prin drepturi și obligații legale se înțelege printre altele, dreptul de a exercita deducerea taxei pentru achiziții conform prevederilor art. 145-147¹ din Codul fiscal, obligația de a emite facturi către beneficiar și de a colecta taxa în cazul operațiunilor taxabile. Aceste prevederi se aplică numai în situația în care asociatul care contabilizează veniturile și cheltuielile efectuează achizițiile asocierii pe numele său și emite facturi în nume propriu către terți pentru livrările de bunuri și prestările de servicii obținute de asociere, urmând ca veniturile și cheltuielile să fie atribuite fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asociere. Dacă membrii asociați acționează în nume propriu față de terți și față de ceilalți membri asociați, fiecare persoană va fi tratată drept o persoană impozabilă separată în conformitate cu prevederile art. 127 alin. (9) din Codul fiscal și tranzacțiile respective se impozitează distinct în conformitate cu regulile stabilite la titlul VI al Codului fiscal."

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că, referitor la contabilitatea asocierilor în participatie, aceasta se organizează și se conduce distinct de către unul dintre coparticipanți conform înțelegerilor contractuale dintre părți.

Elementele de natura veniturilor și cheltuielilor determinate de operațiunile asocierilor în participatie se contabilizează distinct de către asociatul desemnat prin contractul de asociere, iar la sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi, se transmit pe baza de decont, procentual în funcție de cota de participare, fiecărui asociat în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

Evidența asocierii, se organizează atât la nivelul asocierii cât și în contabilitatea fiecărui coparticipant cu ajutorul contului 458 "Decontări din operații în participatii", analitic distinct pe fiecare coparticipant.

Decontul de TVA se depune de asociatul care conduce contabilitatea asocierii. În decont se înscriu operațiunile din desfășurarea activității proprii și operațiunile din asociere.

Conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, societatea nu a efectuat inregistrari privind asocierea in participatiune si nici nu a intocmit deconturi de venituri si cheltuieli aferente asocierii.

Totodată, trebuie subliniat că respectivul contract de asociere în participatiune nu cuprinde precizări clare privind asociatul desemnat să organizeze și să conducă contabilitatea asocierii, termenul contractului (perioada derulării contractului), aportul asociaților, cotele de participare ale acestora, ș.a., singurele mențiuni fiind următoarele:

"Sediul asociației în participatiune se stabilește la sediul social al celui de-al treilea asociat (**respectiv AF x**), urmând ca înregistrarea fiscală a prezentului contract să

se realizeze tot de catre acesta in termen de 15 zile inainte de data consemnarii primei operatiuni in numele si pe seama asocierii."

4. Referitor la sustinerea societatii potrivit careia, in cazul vanzarii imobilului si a terenului achizitionate prin actul de adjudecare nr. x, nu sunt aplicabile dispozitiile art. 128 alin. 5 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila, cata vreme acestea au fost vandute unuia dintre asociatii societatii, persoana fizica neimpozabila, in speta domnului x.

Având în vedere cele retinute, prevederile legale mentionate mai sus, precum si faptul ca, desi i s-a solicitat expres, societatea nu a depus documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt decat cea constatata de organele de inspectie fiscala rezulta ca, în mod legal, AFP Sector 1 a respins la rambursare TVA in suma de x lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x.

In ceea ce priveste suma de x lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, se retine că stabilirea de majorări de întârziere aferente TVA în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Intrucât în sarcina **SC X SRL** a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei, aceasta datorează si suma de x lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, ca masură accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Mai mult, contribuabila nu a depus la dosarul cauzei documente care să contrazică modul de calcul al majorărilor si penalităților de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite de organele de inspectie fiscală.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulată de **SC X SRL** pentru TVA respinsa la rambursare in suma de x lei si majorari de intarziere aferente TVA in suma de x lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x. .

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 7 alin. 5, art. 28 alin. 1, art. 127 alin. 10, art. 128 alin. (5) si (7), art. 156 alin. 10 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 79 (4) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

1. Respinge ca nemotivata contestatia formulata de **SC X SRL**, pentru TVA respinsa la rambursare (TVA nedeductibila) in suma de **x lei** prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AFP Sector 1.

2. Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **SC X SRL** pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **x lei** si majorari de intarziere aferente TVA in suma de **x lei** stabilite prin Decizia de impunere privind

obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AFP Sector 1.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.