

DECIZIA nr. 726/16.11.2016
privind solutionarea contestatiei formulata de X,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov cu adresa nr. X, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X, cu privire la contestatia formulata de catre X, cu sediul in X, reprezentata legal de domnul X, in calitate de administrator.

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov sub nr. X, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov in baza raportului de inspectie fiscala nr. X si comunicate prin remitere sub semnatura in data de X, prin care organele fiscale au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de X lei, reprezentand:

- X lei = impozit pe profit stabilit suplimentar de plata;
- X lei = TVA stabilita suplimentar de plata.

De asemenea, societatea contesta dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 si art. 352 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/2015 cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de catre X.

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

I. Prin contestatia formulata X precizeaza urmatoarele:

“Terenul pe care este amplasata constructia este proprietate a X, conform certificatului de atestare a dreptului de proprietate asupra terenurilor seria MO7 nr. 1012, emis de Ministerul Agriculturii si Alimentatiei;

Autorizatie de construire nr. x a fost eliberata ca urmare a cererii formulate de X prin reprezentantul sau legal, d-l X. Prin aceasta, a fost autorizata executarea lucrarilor de construire pentru: Locuinta Sp+P+E si sediu administrativ, refacere imprejmuire;

Beneficiarul proiectului privind construirea sediului administrativ si locuinta Sp+P+1E, imprejmuire si utilitati, este X in calitate de proprietar;

Procesul verbal de receptie finala nr. x a fost incheiat la data de 09.03.X.

Procesul verbal a fost semnat de catre d-l X in dreptul rubricii din formular, intitulata “Proprietar”, dar tot aici a fost aplicata stampila societatii X. Mentionam ca d-l X era la acea data si este si in continuare, actionar si administrator al societatii. Interpretarea limitativa a organelor de control cum ca, daca procesul verbal de receptie finala a fost semnat de catre d-l X duce la concluzia ca acesta este si proprietarul de drept si de fapt al constructiei nu poate fi primita datorita faptului ca: toate documentele

privind constructia au fost emise pe numele societatii X neexistand modificari efectuate de-a dreptul perioadei de timp in care aceasta a fost edificata, terenul - asa cum s-a aratat mai sus apartine societatii, si mai mult decat atat, pentru clarificarea situatiei de drept, d-l X s-a adresat Primariei X, care a adaugat (a indreptat) la rubrica "Proprietar" numele societatii X

Conform extrasului de carte funciara de informare, emis de O.C.P.I. Ilfov, Biroul de Cadastru si Publicitate Imobiliara Buftea, terenul + constructiile sunt intabulate pe numele societatii X;

Rolul fiscal de la Primaria X este deschis pe numele societatii, impozitul pe teren si pe cladire fiind calculate si achitate conform prevederilor si in cuantumul prevazut de Codul Fiscal pentru persoane juridice. Mai mult, societatea a procedat la reevaluarea cladirii in vederea stabilirii noii valori supuse impozitarii;

Constructia este inregistrata in evidentele financiar-contabile ale societatii X

Motivul pentru care societatea a continuat sa inregistreze TVA deductibil aferent achizitiilor imputabile constructiei si dupa semnarea procesului verbal de receptie finala a acesteia se datoreaza faptului ca receptia s-a facut la "rosu" fara finisajele si dotarile corespunzatoare.

Invocarea de catre organele de control a incalcarii prevederilor art. 145 alin, 2, lit. a din Legea 571/2003: "Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul unor operatiuni taxabile", poate fi considerata cel mult prematura. Aceasta datorita faptului ca, nefiind data in folosinta, scopul pentru care a fost edificata cladirea nu poate fi anticipat decat pe baza documentelor astfel cum acestea au fost prezentate mai sus, respectiv locuinta Sp+O+E si sediu administrativ, nefiind niciunde specificat locuinta pentru uzul personal, caz in care societatea nu ar fi avut drept de deducere.

Constructia a fost edificata in vederea punerii acesteia la dispozitia salariatilor ca locuinta de serviciu, inasa nefiind finisata si dotata, acest lucru nu a putut fi prevazut in contractele individuale de munca pana la aceasta data.

Urmare celor prezentate, a imposibilitatii stabilirii cu exactitate a scopului pentru care a fost edificata cladirea, solicitam ca la solutionarea prezentei contestatii sa fie avute in vedere si prevederile art. 147¹ lit. 2 din Codul Fiscal."

In concluzie, X solicita admiterea contestatiei astfel cum a fost formulata si pe fond desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale nr. X, a Raportului de inspectie fiscala nr. X si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala din data de X.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X emisa pentru X, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- X lei = impozit pe profit stabilit suplimentar de plata;
- X lei = TVA stabilita suplimentar de plata.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de catre contestatara, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatara si de organele de inspectie fiscala se retin urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov au efectuat inspectia fiscala la X. Controlul a fost finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de

impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata principale:

- X lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plata ;
- X lei - TVA suplimentar stabilita de plata.

1. Referitor la impozitul pe profit in suma totala de **X lei** pentru perioada supusa verificarii, respectiv X-X, rezulta urmatoarele:

In perioada X-X, organul de inspectie a procedat la neacordarea deductibilitatii cheltuielilor in suma totala de **X lei**, aferente imobilului situat in comuna X, X, care desi a fost finalizat, de la data receptionarii mijlocului fix si pana la data inspectiei fiscale, acest spatiu nu a fost utilizat in scopul realizării de venituri impozabile, structurate astfel:

A. Suma totala de **X lei** reprezentand contravaloarea materialelor de constructii, instalatii sanitare, electrice, incalzire, manopera realizare invelitoare, echipamente pentru dotarea acestui imobil, dupa cum urmeaza:

- X lei aferenta anului X;
- X lei aferenta anului X;
- X lei aferenta anului X;

B. Suma totala de **X lei** reprezentand cheltuieli cu amortizarea acestui imobil, dupa cum urmeaza:

- X lei aferenta anului X;
- X lei aferenta anului X;

C. Suma de **X lei** reprezentand TVA respinsa la rambursare prin raportul de inspectie fiscala anterior nr. X.X.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, pentru perioada supusa verificarii, respectiv 01.06.X - 31.10.x, organul de inspectie a procedat la neacordarea deductibilitatii TVA in suma totala de **X lei**, constand in invelitoare (acoperis), instalatii sanitare, electrice si incalzire, aparatura electrotehnica, materiale de constructii, mobilier etc, aferente imobilului situat in comuna X, X, care desi a fost finalizat, de la data receptionarii mijlocului fix si pana la data inspectiei fiscale, acest spatiu nu a fost utilizat in scopul realizării de operatiuni taxabile.

3.1 Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei.

Cauza supusa solutionarii este daca, contestatara datorează impozit pe profit suplimentar in suma de X lei in condițiile în care motivele invocate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, prin Hotararea nr. x a Adunarii generale extraordinare a actionarilor X, s-a stabilit construirea unui sediu administrativ, in care sa fie inclusa si locuinte atat pentru salariatii societatii care nu au spatiu de locuit, cat si pentru cei care sprijina sezonier activitatea societatii, motivandu-se ca sediul social construit in urma cu 50 de ani, nu mai poate fi folosit in conditiile actuale si nici nu mai poate fi reparat deoarece este grav avariat.

In perioada 01.07.X - x, contestatara a inregistrat pentru acest imobil situat in comuna X, X, care a fost receptionat conform Procesului verbal de receptie finala nr. x/09.03.X, cheltuieli in suma totala de **X lei**, structurate astfel:

A. Suma totala de **X lei** reprezentand contravaloarea materialelor de constructii, instalatii sanitare, electrice, incalzire, manopera realizare invelitoare, echipamente pentru dotarea acestui imobil, dupa cum urmeaza:

- X lei aferenta anului X;
- X lei aferenta anului X;
- X lei aferenta anului X;

B. Suma totala de **X lei** reprezentand cheltuieli cu amortizarea acestui imobil, dupa cum urmeaza:

- X lei aferenta anului X;
- X lei aferenta anului X;

C. Suma de **X lei** reprezentand TVA respinsa la rambursare prin raportul de inspectie fiscala anterior nr. X.X.

Organele de inspectie fiscala au procedat la neacordarea deductibilitatii cheltuielilor in suma totala de **X lei (X lei + X lei + X lei)** aferente imobilului situat in comuna X, X, care desi a fost finalizat, de la data receptionarii mijlocului fix si pana la data inspectiei fiscale, acest spatiu nu a fost utilizat in scopul realizării de venituri impozabile.

Întrucât inregistrarea acestor sume in conturi de cheltuieli au influentat calculul profitului impozabil, organele de inspectie fiscală au stabilit în sarcina unitatii impozit pe profit în sumă de **X lei (X lei x 16%)**.

In drept, art. 11 alin. (1), art. 19, art. 21 alin. (1), art. 24 din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal:

*Art.11- (1) **La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic**, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”*

Codul fiscal:

“Calculul profitului impozabil

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

Codul fiscal:

“Cheltuieli

*„**Art. 21 (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Codul fiscal:

„ Amortizarea fiscala

Art. 24

(...)

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

*a) **este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;***

(...)

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, **principiul prevalentei economice 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.

In concret organele fiscale pot sa nu admita deducerea cheltuielilor efectuate atunci cand din situatia de fapt stabilita si din documentele prezentate de contribuabil rezulta ca achizitiile nu au fost destinate utilizarii in scopul realizării de venituri impozabile, neavand un scop economic.

Hotararea nr. x a Adunarii generale extraordinare a actionarilor X, de a construi un sediu administrativ, in care sa fie inclusa si locuinte atat pentru salariatii societatii care nu au spatiu de locuit, cat si pentru cei care sprijina sezonier activitatea societatii, intrucat sediul social construit in urma cu 50 de ani, nu mai poate fi folosit in conditiile actuale si nici nu mai poate fi reparat deoarece este grav avariat, nu se justifica avand in vedere urmatoarele considerente:

- conform datelor inregistrate in Balanta de verificare aferenta anului X si listelor de inventar a mijloacelor fixe (pozitia x) prezentate organelor de inspectie fiscala, rezulta faptul ca societatea mai detinea inca din anul x inca o constructie care are destinatia de sediu social si locuinta de serviciu la aceeasi adresa in valoare de x lei;

- de la data receptionarii mijlocului fix si pana la finalizarea inspectiei fiscale, conform Procesului verbal de receptie finala nr. x din data de 09.03.X si nici in cadrul contestatiei, contestatarul nu a prezentat documente din care sa rezulte ca activitatea societatii s-a desfasurat in acest imobil sau ca au fost atribuite locuinte atat pentru salariatii societatii care nu au spatiu de locuit, cat si pentru cei care sprijina sezonier activitatea societatii;

- chiar in cadrul contestatiei, contestatarul recunoaste ca este imposibila stabilirea cu exactitate a scopului pentru care a fost edificata cladirea si intrucat nu a fost finisata si dotata locuintele nu au putut fi puse la dispozitia salariatilor ca locuinte de serviciu si nu au fost prevazute in contractele de munca.

Avand in vedere faptul ca de la data receptionarii mijlocului fix si pana la data inspectiei fiscale, acest spatiu nu a fost utilizat in scopul realizării de venituri impozabile, in mod legal, organele de inspectie fiscala au procedat la neacordarea deductibilitatii cheltuielilor in suma totala de **X lei** reprezentand contravaloarea materialelor de constructii, instalatii sanitare, electrice, incalzire, manopera realizare invelitoare, echipamente pentru dotarea acestui imobil, dupa cum urmeaza:

- X lei aferenta anului X;
- X lei aferenta anului X;
- X lei aferenta anului X;

De asemenea organele de inspectie fiscala au procedat la neacordarea deductibilitatii cheltuielilor societatii care au fost majorate in mod nejustificat cu contravaloarea amortizarii pentru perioada in care spatiul nu a fost utilizat pentru firma in suma totala de **X lei**, dupa cum urmeaza:

- X lei aferenta anului X;
- X lei aferenta anului X;

Din verificarea efectuata s-a constatat ca in luna octombrie x conform Notei contabile 635 ned = 4424.1 (anexata raportului de inspectie fiscala) s-a inregistrat pe cheltuieli nedeductibile suma de X lei reprezentand suma respinsa la rambursare prin raportul de inspectie fiscala anterior, respectiv nr. X.X..

Avand in vedere ca aceasta suma trebuia sa fie inregistrata in evidenta contabila aferenta anului fiscal X, organele de inspectie fiscala au reconsiderat **suma de X lei** ca fiind cheltuiala nedeductibila aferenta anului fiscal X.

Întrucât inregistrarea acestor sume in conturi de cheltuieli au influentat calculul profitului impozabil, organele de inspectie fiscală au stabilit în sarcina unității impozit pe profit în sumă de **X lei (X lei x 16%)**.

Fata de cele mai sus aratate, se retine ca societatea X nu a depus dovezi obiective din care sa rezulte ca a folosit imobilul situat in comuna X, X, la realizarea de venituri impozabile, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru **impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei.**

3.2 Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de X lei.

Cauza supusa solutionarii este daca, contestatara datorează taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de X lei in condițiile în care motivele invocate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, pentru perioada supusa verificarii, respectiv 01.06.X - 31.10.x, organul de inspectie a procedat la neacordarea deductibilitatii TVA in suma totala de X lei, constand in invelitoare (acoperis), instalatii sanitare, electrice si incalzire, aparatura electrotehnica, materiale de constructii, mobilier etc., asa cum rezulta din anexa nr. x la raportul de inspectie fiscala nr. X si care sunt aferente imobilului situat in comuna X, X, datorita faptului ca acest imobil, desi a fost finalizat, de la data receptionarii mijlocului fix si pana la data inspectiei fiscale, acest spatiu nu a fost utilizat in scopul realizării de operatiuni taxabile.

In drept, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile; [...].

(4) In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

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 [...]."

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/x, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

"(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, după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. În cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României se aplică prevederile art. 147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, în situația în care persoanele respective au solicitat rambursarea taxei în baza art. 147² din Codul fiscal și în perioada respectivă îndeplineau condițiile pentru a beneficia de rambursare conform prevederilor art. 147² din Codul fiscal. Persoanele impozabile nestabilite în România, dar înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, aplică prevederile art. 147¹ din Codul fiscal inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în situația în care pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei conform art. 147² 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. Dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal poate fi exercitat de persoana impozabilă chiar dacă factura nu conține mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (19) 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. (...)

(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare sau după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziling (INZO) împotriva Statului Belgian.(...)."

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizițiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

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, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o 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. *A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi 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.*

Avand in vedere ca incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in scopul aplicarii uniforme si respectarii aquis-ului comunitar in domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata, dupa cum reiese chiar din prevederile pct. 45 alin. (6) din Normele metodologice anterior citate.

Astfel, la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile.** 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 se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Totodata, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, persoana impozabila ce actioneaza ca atare are dreptul sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii unui proces investitional, si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile. Dreptul de deducere **ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.**

Potrivit art. 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si transpus prin art. 73 din Legea nr. 207/x privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 73 Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, iar justificarea acestora ca fiind operatiuni taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata care a efectuat cheltuielile.

Prin urmare, 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.**

Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile **dovezi obiective** care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

In concret organele fiscale pot sa nu admita deducerea taxei pe valoarea adaugata atunci cand din situatia de fapt stabilita si din documentele prezentate de contribuabil rezulta ca achizitiile nu au fost destinate utilizarii in scopul realizării de operatiuni taxabile, neavand un scop economic.

Afirmatiile contestatarei ca se impune construirea unui sediu administrativ, in care sa fie inclusa si locuinte atat pentru salariatii societatii care nu au spatiu de locuit, cat si pentru cei care sprijina sezonier activitatea societatii, intrucat sediul social construit in urma cu 50 de ani, nu mai poate fi folosit in conditiile actuale si nici nu mai poate fi reparat deoarece este grav avariat, nu se justifica avand in vedere urmatoarele considerente:

- conform datelor inregistrate in Balanta de verificare aferenta anului X si listelor de inventar a mijloacelor fixe (pozitia x) prezentate organelor de inspectie fiscala, rezulta faptul ca societatea mai detinea inca din anul x inca o constructie care are destinatia de sediu social si locuinta de serviciu la aceeasi adresa in valoare de x lei;

- de la data receptionarii mijlocului fix si pana la finalizarea inspectiei fiscale, conform Procesului verbal de receptie finala nr. x din data de 09.03.X si nici in cadrul contestatiei, contestatara nu a prezentat documente din care sa rezulte ca activitatea societatii sa desfasurat in acest imobil sau ca au fost atribuite locuinte atat pentru salariatii societatii

care nu au spatiu de locuit, cat si pentru cei care sprijina sezonier activitatea societatii;

- chiar in cadrul contestatiei, contestatara recunoaste ca este imposibila stabilirea cu exactitate a scopului pentru care a fost edificata cladirea si intrucat nu a fost finisata si dotata locuintele nu au putut fi puse la dispozitia salariatilor ca locuinte de serviciu si nu au fost prevazute in contractele de munca.

Simpla achizitie a unor bunuri de catre o societate comerciala **nu sunt suficiente pentru a demonstra ca acestea sunt in beneficiul societatii si au scopul 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 taxa 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 si in beneficiul persoanei impozabile.

Caracterul obiectiv al dovezilor, presupune ca acestea sa fie emise si/sau intocmite in raport cu terte persoane astfel incat sa depaseasca caracterul „pro causa” al inscrisurilor/sustinerilor emanate si sa ateste fapte care s-au produs in realitate in sensul initierii efective a demersurilor in vederea materializarii intentiei exprimate de contestatara.

Se retine ca, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, exista situatii in care se acorda drept de deducere a TVA societatilor pentru achizitiile 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 si, din motive obiective, acest lucru nu a mai fost posibil, acestea datorandu-se unor circumstante obiective ce nu depind de vointa sa.**

Or, in speta, societatea nu a prezentat nici cu ocazia desfasurarii inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei dovezi obiective care sa sustina continuitatea intentiei declarate, contestatara nedemonstrand ca din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, a fost imposibila realizarea investitiei propuse sau care au determinat-o sa nu mai intreprinda vreun demers pana la data realizarii inspectiei fiscale, in vederea valorificarii in orice mod, in cadrul activitatii economice, a bunurilor achizitionate.

Se retine ca jurisprudenta comunitara in materie recunoaste, intr-adevar, dreptul persoanelor impozabile de a-si pastra dreptul de deducere atunci cand bunurile si serviciile achizitionate, pentru care s-a nascut dreptul de deducere in amonte nu mai sunt utilizate in scopul activitatilor economice taxabile din aval, insa **sub conditia ca aceasta situatie sa se datoreze unor circumstante care nu depind de vointa persoanelor impozabile, respectiv unor motive obiective, exterioare vointei acestor persoane** (cauzele C-37/95 Ghent Coal terminal NV si C-110/94 Inzo).

Spetei ii sunt aplicabile si prevederile art. 269 alin.(1) lit. c) și lit. d) si art. 276 alin (1) si (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„ Art. 269 Forma și conținutul contestației

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) **motivele de fapt și de drept;***
- d) **dovezile pe care se întemeiază;** ”*

“Art. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. 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.

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neintemeiata, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natura să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal;

(...)”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație contribuabilul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca neintemeiata.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere cele mai sus prezentate și ținând cont de dispozițiile art. 13 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare conform cărora **“interpretarea reglementarilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege”**, urmează a se respinge ca neintemeiata contestația formulată de X, pentru capatul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar la plata în suma de X lei.

3.3 Referitor la dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul soluționare contestații din cadrul D.G.R.F.P.B. se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție

fiscală nu se referă la stabilirea de obligații fiscale de plată, ci la măsuri de îndeplinit de către contribuabil, neavând caracterul unei decizii de impunere ce intră în competența Serviciului soluționare contestații.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X s-a dispus stornarea sumei de x lei din contul 681 reprezentand cheltuieli cu amortizarea si a sumei de X lei din contul 635 reprezentand TVA respinsa la rambursare prin raportul de inspectie fiscala nr. F-IF X.X inregistrate eronat pe cheltuielile anului fiscal x.

Prin contestația formulată, contribuabilul solicită și anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X .

În drept, in conformitate cu prevederile art. 268 alin. (1) si art. 272 alin. (1), alin (2), alin. (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 268 Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestatia este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la actiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

“Art. 272 - Organul competent

(1) Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situatiei emise în conformitate cu legislatia în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de solutionare a contestatiilor.

(2) Structura specializată de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale regionale ale finantelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru solutionarea contestatiilor ce au ca obiect:

- a) creante fiscale în quantum de până la 5 milioane lei;*
- b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în quantum de până la 5 milioane lei și deciziile de reverificare, cu exceptia celor pentru care competenta de solutionare apartine directiei generale prevăzute la alin. (5)*

[...]

(6) Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”

De asemenea, O.M.F.P. nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală", cod 14.13.27.18 prevede:

*"1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. **Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului"**.*

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 5.3 – 5.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015 , care stabilesc:

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.

5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta [...].

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

Întrucât măsurile dispuse în sarcina X nu vizează stabilirea de obligații fiscale de plată la bugetul general consolidat și nici o măsură de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației, pentru acest capat de cerere, intra în competența organelor fiscale emitente, potrivit art. 272 alin. (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

D.G.R.F.P. București constată necompetența materială a Serviciului Soluționare Contestații 1 privind contestația depusă de X împotriva Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X, motiv pentru care contestația va fi transmisă, spre competența soluționare, Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov – Activitatea de inspecție fiscală, în calitate de organ fiscal emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor art.11, art.19, art.21, art. 24, art. 145, art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare, art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 art. 73, art. 268, art. 269, art. 270, art. 272, art. 276, art. 279, art. 280, art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct.1 din O.M.F.P. nr.1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, pct. 5.3 - 5.5, 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, se

DECIDE

1. Respingerea, în parte ca neintemeiată a contestației formulate de X pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de **X lei** și pentru TVA în suma de **X lei** stabilită suplimentar prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X, emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov.

2. Constatarea necompetenței materiale a Serviciului Soluționare Contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P. București privind contestația depusă de X împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X emisă de Activitatea de

inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov și transmite dosarul contestației pentru acest capăt de cerere organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal.

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.