

DECIZIA nr. 133 din 31 martie 2015

Cu adresa nr. /, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. /, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. S.R.L.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. din 2014*, act administrativ fiscal ce a avut la bază Raportul de inspecție fiscală nr. / 2014.

S.C. S.R.L. are sediul social în, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Ialomița sub nr. și are codul unic de înregistrare fiscală nr. Obiectul principal de activitate al societății comerciale îl reprezintă *"Fabricarea altor produse chimice n.c.a."* - cod CAEN 2059.

Obiectul contestației îl constituie suma de lei reprezentând:

- lei TVA de plată;
- lei accesorii aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX *"Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale"*.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:

"[...] A. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei stabilită suplimentar de plată [...] A.1. [...] În ceea ce privește invocarea art. 145, alin.2, lit a) de către echipa de control [...]"

Precizăm că toate operațiunile efectuate de către subscrisa, sunt operațiuni taxabile iar achiziția de servicii de închiriere de la SC U SA este efectuată tocmai în scopul realizării de operațiuni taxabile iar facturile de achiziție sunt documente justificative care îndeplinesc condițiile de exercitare a dreptului de deducere, prevăzute la art. 146, Cod fiscal [...].

În concluzie în baza celor mai sus menționate, susținem că prestația facturată de către SC U SA, către subscrisa, s-a efectuat în baza documentelor justificative întocmite potrivit legii și utilizate în conformitate cu prevederile Codului fiscal iar subscrisa este îndreptățită să considere TVA-ul înregistrat în baza facturilor primite de la SC U SA, drept TVA deductibil.

Nu suntem de acord cu diferența de TVA stabilită de echipa de control în sumă de lei, reprezentând TVA deductibilă înregistrată conform facturilor emise de SC U SA.

A.2. [...] Conform fișei contului 2031P "Cheltuieli de dezvoltare" de la SC U SA (anexată la prezenta), suma de lei, are următoarea componență:

- 1. lei înregistrat 2031 = 721 în data de 30.11.2006 reprezentând imobilizări necorporale de natura cheltuielilor de cercetare dezvoltare instalație Biodiesel, realizate în regie proprie*
- 2. lei înregistrat 2031 = 721 în data de 19.12.2006 reprezentând imobilizări necorporale de natura cheltuielilor de cercetare dezvoltare instalație Biodiesel, realizate în regie proprie*
- 3. lei 2031 = 404 în data de 01.03.2007 reprezentând imobilizări necorporale de natura cheltuielilor de cercetare dezvoltare instalație Biodiesel, realizate în regie proprie*

Sumele înregistrate prin contul 721-"Venituri din producția de imobilizări necorporale" au fost luate în calcul la stabilirea impozitului pe profit la SC U SA. Suma de lei (..... lei + lei) a fost înregistrată în baza notei justificative (anexată la prezenta), emisă de conducerea societății prin care se precizează că având în vedere că s-a obținut Certificatul de conformitate și Licența de fabricație nr. pentru produsul biodiesel B 100, marca B....., fabricat conform SR EN 14214, se constată îndeplinite condițiile legale pentru înregistrarea de active necorporale [...].

Menționăm că valoarea tuturor cheltuielilor cu prestările de servicii înregistrate de SC U SA în anul 2006 a fost în sumă de lei, conform fișei contului 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" de la SC U SA, anexată la prezenta. Mai mult, conform componenței contului 628, pe anul 2006, pe feluri de prestări servicii (lista anexată la prezenta) rezultă că doar o mică parte din aceste prestări de servicii ar fi putut fi folosite în efectuarea de imobilizări necorporale.

Mai mult suma de TVA ajustată de organul de control pentru înregistrarea contabilă din noiembrie 2006 în sumă de lei este de lei, ori TVA-ul deductibil aferent lunii noiembrie 2006 înregistrat de SC U SA este în

sumă de lei conform jurnalului de cumpărări și a decontului de TVA pe luna noiembrie 2006, anexate la prezenta. [...].

Față de cele susținute de organele de inspecție fiscală, menționăm că instalația de biodiesel a funcționat în perioada septembrie - decembrie 2006 și mai - septembrie 2007, a produs o cantitate de to biodiesel sub marca B....., din care a vândut cantitatea de to către diverși parteneri din care ponderea cea mai importantă o deține Rompetrol Rafinare SA, iar to de biodiesel a fost consum intern folosit la autocamioanele proprietate SC USA.

Aceasta demonstrează că U nu a avut doar intenția de a finaliza, dar chiar a și utilizat instalația și a obținut biodiesel sub marca B.....

În concluzie în baza celor mai sus menționate, suma înregistrată în contul 203 "Cheltuieli de dezvoltare" nu reprezintă servicii, și nu suntem de acord cu suma de lei reprezentând TVA de plată rezultată din ajustarea TVA aferentă sumei de lei (..... lei + lei) reprezentând imobilizări necorporale de natura cheltuielilor de cercetare dezvoltare instalație Biodiesel, realizate în regie proprie.

B. În ceea ce privește majorările și penalitățile de întârziere aferente diferențelor suplimentare contestate stabilite de organul de inspecție fiscală [...]

Contestăm suma de lei reprezentând accesorii de natura majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată contestată [...], motivat de faptul că dacă nu se datorează principalul nu pot exista nici obligații bugetare accesorii, stabilirea acestora fiind nelegală. [...]."

II. - Prin Raportul de inspecție fiscală nr. din2014 încheiat de reprezentanții A.J.F.P. la S.C. S.R.L., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. din2014, s-au stabilit următoarele:

"[...] Conform Deciziei nr.2013 pentru anularea înregistrării din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA, operatorului economic verificat i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA, conform prevederilor art. 153, alin 9, litera e din Legea 571/2003(A), întrucât în deconturile de TVA aferente perioadei iulie 2012-decembrie 2012 nu au fost evidențiate achiziții de bunuri /servicii și nici livrări de bunuri / prestări servicii realizate în cursul acestei perioade. La prezenta inspecție fiscală, în urma verificării documentelor puse la dispoziție de operatorul economic [...] s-au constatat următoarele:

Pentru perioada 01.04.2009 - 31.01.2013 [...]

- Diferența T.V.A. stabilită la control lei

Diferența în sumă de lei se compune din:

- lei reprezintă TVA deductibilă înregistrată de operatorul economic conform facturilor fiscale menționate în anexa nr. 4, reprezentând achiziții prestări servicii de închiriere imobil aferent instalației de biodiesel conform contractului de închiriere din 18.09.2009 care nu sunt utilizate în scopul desfășurării activității de producție biodiesel, încălcând astfel prevederile art. 145, alin 2 litera a din Legea 571/2003(A).

Menționăm că operatorul economic nu a desfășurat în perioada verificată activitate de producție biodiesel, drept pentru care nu se poate admite dreptul de deducere aferent serviciilor de închiriere imobil facturate de S.C. U S.A. [...]

- Pentru cheltuielile de dezvoltare în sumă de lei existente în sold la 31.01.2013-cont 203 "Cheltuieli de dezvoltare" conform bilanței de verificare și situației transmise, organul de control a stabilit conform prevederilor art. 148 alin 1, litera c din Legea 571/2003(A), punctului 53 (1) alin 6 din HG 44/2004(a), punctului 61(1) alin 4 și 61(1) alin 7 din HG 44/2004(a), TVA de plată în sumă de lei, menționându-se faptul că nu s-au prezentat documente justificative de proveniență a imobilizărilor necorporale care din punct de vedere al taxei sunt considerate servicii. Deasemenea nu s-au pus la dispoziție documente justificative privind imobilizările necorporale în curs de execuție efectuate în regie proprie (situații de lucrări, bonuri de consum, etc). Conform prevederilor pct 78 alin 2 din Ordinul MFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, o imobilizare necorporală generată de dezvoltare se recunoaște dacă și numai dacă, o entitate poate demonstra toate elementele următoare:

- fezabilitatea tehnică pentru finalizarea imobilizării necorporale astfel încât aceasta să poată fi disponibilă pentru utilizare și vânzare;

- intenția de a utiliza / finaliza imobilizarea necorporală;

- capacitatea sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;

- modul în care imob. necorp. va genera beneficii economice viitoare probabile;

- disponibilizarea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură adecvate pentru a completa dezvoltarea și pt. a utiliza sau vinde imobilizarea corporală;

- capacitatea sa de a evalua credibil cheltuielile atribuibile imobilizării necorporale pe perioada dezvoltării sale. [...].

"[...] operatorul economic a solicitat restituirea sumei de lei, reprezentând TVA de rambursat la 31.12.2012. [...].

La terminarea inspecției fiscale s-au stabilit următoarele:

- TVA în sumă negativă solicitată la restituire lei

- TVA de plată stabilită la inspecția fiscală lei

- Diferența TVA de plată lei. [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* **Raportul de inspecție fiscală nr./.....2014** încheiat de organele fiscale aparținând A.J.F.P. a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei aprilie 2009 - ianuarie 2013.

Conform Deciziei nr./.....2013 pentru anularea înregistrării din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA, societății comerciale S.R.L. i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.153 alin. (9) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motivat de faptul că în deconturile de TVA aferente perioadei iulie 2012 - decembrie 2012 nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și livrări de bunuri/prestări servicii.

Prin adresa înregistrată la A.J.F.P. sub nr./.....2014, S.C.S.R.L. a solicitat restituirea sumei de lei reprezentând suma negativă a TVA înregistrată la 31.12.2012.

Față de TVA de recuperat în sumă de lei înregistrată de societate la data de 31.12.2012, solicitată la rambursare, la inspecția fiscală a fost stabilită TVA de plată în sumă de lei, aferent căreia s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei), din care societatea **contestă parțial** obligația de plată privind TVA în sumă de lei și accesoriile aferente în sumă de lei.

Diferența la TVA de plată contestată în sumă de lei este constituită din:

- lei TVA deductibilă aferentă serviciilor de închiriere imobil, pentru care la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal;

- lei TVA de plată rezultată din ajustarea TVA deductibilă, conform prevederilor art.148 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal.

1) Referitor la TVA deductibilă în sumă de lei aferentă operațiunilor de închiriere

* În fapt, în urma controlului efectuat la S.C. S.R.L., organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei înscrisă în facturi emise de prestatorul S.C. U S.A. în perioada octombrie 2009 -februarie 2012. Serviciile facturate societății verificate au avut drept obiect prestări servicii închiriere clădiri și instalație biodiesel, conform Contractului de închiriere din 18 septembrie 2009.

Întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că aceste achiziții nu au fost utilizate în scopul desfășurării activității de producție biodiesel, nu au acordat societății dreptul de deducere pentru TVA, în baza prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

* Societatea contestatară sustine următoarele:

- serviciile de închiriere au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile, întrucât a desfășurat activități în spațiul închiriat, pentru care a colectat TVA;

- deține facturi de achiziție, ce reprezintă documente justificative, care îndeplinesc condițiile de exercitare a dreptului de deducere prevăzute la art. 146 din Codul fiscal.

* În drept, **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Art. 145. - Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]"

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

Art. 146. - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori 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, [...]."

* Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de lei, întrucât :

Din interpretarea textelor legale mai sus citate, rezultă că acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a celor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, rezultă că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții (aceasta să obțină sau să urmeze să obțină un bun / acesteia să i se presteze sau să urmeze să i se presteze un serviciu) care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că achizițiile de prestări servicii de închiriere clădiri nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile, respectiv în scopul desfășurării activității de producție biodiesel, întrucât societatea nu a produs și nu a efectuat livrări de produs biodiesel din producția proprie în perioada controlului.

Din analiza documentelor anexate dosarului contestației, respectiv:

- copia Contractului de închiriere încheiat în data de 18 septembrie 2009 între S.C. U S.A. în calitate de locatar și S.C. S.R.L. în calitate de locatar, care precizează la pct. 1.2: "Unitățile închiriate de Locatar, Locatarului vor fi utilizate de Locatar în scopul desfășurării activității de producție biodiesel.",

- Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, în care organele de inspecție fiscală au precizat faptul că TVA colectată de societate în sumă de lei provine din vânzările de produse finite existente în stocul societății, care au fost transferate odată cu celelalte active de la S.C. U S.A. în septembrie 2009, rezultă că societatea verificată nu a achiziționat aceste clădiri în scopul operațiunilor taxabile, respectiv producția de biodiesel.

Precizăm că societatea comercială nu a prezentat organelor de inspecție fiscală procesul verbal de recepție și dare în folosință a instalației de producție biodiesel.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația potrivit căreia societatea deține facturi ce au fost emise în conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal, întrucât la anularea dreptului de deducere a TVA de către organele de inspecție fiscală a stat faptul că societatea nu a făcut dovada că achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile (aspect de fond) și nu faptul că societatea nu ar deține facturi emise în conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal (aspect de formă).

Față de cele prezentate rezultă că, deși societatea contestatară afirmă că prestările de servicii de închiriere achiziționate au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile, nu face dovada acestui fapt, respectiv utilizarea bunurilor imobile închiriate în scopul desfășurării activității de producție de biodiesel, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

2) Referitor la ajustarea TVA deductibilă cu suma de lei

* În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că prin facturile nr./25.09.2009 în valoare de lei și nr./14.12.2009 în valoare de 0 lei, S.C. U S.A. a transferat societății verificate imobilizări corporale în curs de execuție, construcții, cheltuieli de dezvoltare, materiale auxiliare, materiale consumabile și produse finite, ca aport în natură la capitalul social al S.C. S.R.L..

Prin adresa nr./.....2014, organele de inspecție fiscală au solicitat societății verificate punerea la dispoziție a unei situații privind data și documentele de proveniență a imobilizărilor corporale în curs de execuție, construcțiilor, cheltuielilor de dezvoltare, materialelor auxiliare, materialelor consumabile și produselor finite care au fost transferate de S.C. U S.A. conform facturilor de mai sus.

Din răspunsul primit în baza adresei nr./.....2014, înregistrată la A.J.F.P. sub nr./.....2014 și din documentele prezentate de societate organelor de inspecție fiscală, au rezultat următoarele:

- Pentru activele corporale fixe în curs de execuție în sumă de lei aflate în proprietatea S.C. S.R.L. în momentul trecerii la regimul de scutire, s-a dedus de către cedentul S.C. U S.A. până la data efectuării transferului - 25.09.2009, TVA în sumă de lei.

Din verificarea efectuată asupra documentelor transmise de societate, s-a constatat că aceasta a înregistrat în contul 231 "Imobilizări în curs de execuție" suma de lei reprezentând probe tehnologice, pentru care la inspecția fiscală s-a stabilit TVA în sumă de lei aferentă consumurilor de materii prime și auxiliare și serviciilor efectuate privind punerea la punct a rețetelor de fabricație prin controlarea parametrilor de funcționare a instalației de producție biodiesel.

Având în vedere că societatea nu a prezentat documente justificative privind efectuarea probelor tehnologice, respectiv bonuri de consum, documente de proveniență a materiilor prime, materialelor auxiliare, serviciilor realizate, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA aferentă imobilizărilor în curs de execuție în sumă de lei (..... lei + lei), conform prevederilor pct.53 alin.6 și pct.61 alin.7 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. Acest aspect nu a fost contestat de societatea comercială.

- Pentru stocurile existente conform balanței de verificare încheiată la 31.01.2013, la inspecția fiscală s-a stabilit TVA de plată în sumă de lei conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.c) și art.137 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.53 alin.(1) și (6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. Acest aspect nu a fost contestat de societatea comercială.

- Pentru cheltuielile de dezvoltare în sumă de lei existente în sold la 31.01.2013 - cont contabil 203 "Cheltuieli de dezvoltare", conform balanței de verificare și situației transmise organelor de inspecție fiscală de către societate, la control s-a stabilit TVA de plată în sumă de lei în baza prevederilor art.148 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, coroborat cu pct.53 alin.(1) și (6) și pct.61 alin.(1), (4) și (7) din Normele de aplicare a Codului fiscal, motivat de faptul că nu s-au prezentat documente justificative de proveniență a imobilizărilor necorporale care din punct de vedere al taxei sunt considerate servicii și, de asemenea, nu au fost prezentate documente justificative privind imobilizările necorporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, respectiv situații de lucrări, bonuri de consum etc.. Acest aspect a fost contestat parțial de societatea comercială, respectiv se contestă ajustarea TVA deductibilă cu suma de lei, aferentă cheltuielilor de dezvoltare în sumă de lei transferate de la S.C. U S.A..

* Societatea contestată susține următoarele:

- suma de lei reprezintă imobilizări necorporale de natura cheltuielilor de cercetare dezvoltare instalație Biodiesel realizate în regie proprie, așa cum au fost înregistrate în contabilitatea S.C. U S.A. în baza notei justificative nr...../19.12.2006, depusă în copie la dosarul contestației;

- valoarea tuturor cheltuielilor cu prestările de servicii înregistrate de S.C. U S.A. în anul 2006 a fost în sumă de lei, iar conform componenței contului 628 pe anul 2006, pe feluri de prestări servicii, rezultă că doar o mică parte din respectivele prestări de servicii ar fi putut fi folosite în efectuarea de imobilizări necorporale;

- instalația de biodiesel a funcționat în perioada septembrie - decembrie 2006 și în perioada mai - septembrie 2007, fapt ce demonstrează că S.C. U S.A. nu a avut doar intenția de a finaliza, dar chiar a și utilizat instalația și a obținut biodiesel sub marca B.....

* În drept, **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Art.145. - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

Art. 148. - (1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune."

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"53. [...] (6) În baza art. 148 alin. (1) lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea. Persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi:

a) modificări legislative;

b) modificări ale obiectului de activitate;

c) alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere. [...];

61. [...] (4) Activele corporale fixe prevăzute la art. 152 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal sunt cele definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3 din Codul fiscal, iar activele necorporale sunt cele definite de legislația contabilă și care din punctul de vedere al taxei sunt considerate servicii.

(7) Ajustarea taxei deductibile pentru bunurile mobile corporale, altele decât bunurile de capital prevăzute la art. 149 alin. (1) din Codul fiscal, prevăzută la alin. (6), se realizează potrivit prevederilor art. 128 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. Ajustarea pentru activele corporale fixe în curs de execuție, pentru serviciile neutilizate, precum și pentru situațiile prevăzute la alin. (6) lit. c) se efectuează potrivit art. 148 din Codul fiscal, prin anularea taxei deductibile. Ajustările de taxă realizate conform art. 128 alin. (4) lit. c) și art. 148 din Codul fiscal se efectuează în funcție de cota de taxă în vigoare la data achiziției bunurilor mobile corporale. Persoanele care aplică sistemul TVA la încasare, precum și cele care au achiziționat bunuri/servicii de la persoane impozabile care aplică sistemul TVA și trec la regimul special de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal aplică în mod corespunzător prevederile pct. 53 alin. (7) și ale pct. 54 alin. (17) și alin. (18) lit. a)."

* Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei aferentă cheltuielilor de dezvoltare transferate de la S.C. U S.A., stabilind TVA de plată în sumă de lei, întrucât :

Conform prevederilor pct.78 alin.2 din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3055/2009, "(2) O imobilizare necorporală generată de dezvoltare (sau faza de dezvoltare a unui proiect intern) se recunoaste dacă, și numai dacă, o entitate poate demonstra toate elementele următoare:

a) fezabilitatea tehnică pentru finalizarea imobilizării necorporale, astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;

b) intenția sa de a finaliza imobilizarea necorporală și de a o utiliza sau vinde;

c) capacitatea sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;

d) modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile. Printre altele, entitatea poate demonstra existența unei piețe pentru producția generată de imobilizarea necorporală ori pentru imobilizarea necorporală în sine sau, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale;

e) disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură adecvate pentru a completa dezvoltarea și pentru a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;

f) capacitatea sa de a evalua credibil cheltuielile atribuibile imobilizării necorporale pe perioada dezvoltării sale."

S.C. S.R.L. nu a demonstrat existența niciuna din elementele de mai sus.

Mai mult, societatea contestată nu a prezentat documente justificative de proveniență a imobilizărilor necorporale, care din punct de vedere al taxei sunt servicii, conform prevederilor art.129 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, și nu a prezentat documente justificative privind cheltuielile de dezvoltare efectuate în regie proprie, respectiv: facturi, situații de lucrări, bonuri de consum etc., suma totală de lei fiind înregistrată în contul de imobilizări necorporale fără a avea la bază documente justificative, contrar prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

Nota justificativă nr./19.12.2006 emisă de S.C. U S.A., prin care se constată a fi îndeplinite "condițiile legale pentru înregistrarea de active necorporale derivate din lucrările și proiectele de dezvoltare efectuate pe cont propriu [...]" nu poate fi considerată document justificativ pentru evidențierea în contabilitate a imobilizărilor necorporale în sumă de lei (total sume înscrise în Notă), întrucât nu există documente care să certifice componența acestei sume.

Conform prevederilor art.145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Conform prevederilor art. 148 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.53 alin.(6) din Normele de aplicare a Codului fiscal, în situația în care serviciile achiziționate nu sunt utilizate, persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei, fiind necesară ajustarea taxei deductibile aferentă, respectiv anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial.

De asemenea, conform prevederilor art. 128 alin.(7) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.6 alin.(8) din Normele de aplicare a Codului fiscal, primitorul activelor - S.C. S.R.L. este considerat a fi succesorul cedentului - S.C. U S.A. în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege.

Astfel, întrucât nu a fost dovedită cu documente realitatea cheltuielilor de dezvoltare în sumă de lei, rezultă că în mod legal la inspecția fiscală a fost ajustată TVA deductibilă aferentă, respectiv a fost anulat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de lei (..... lei x 19%).

Precizăm că, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligatia persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată 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).

De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 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 cauză 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 aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. 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 ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, deci să fie reale.

Astfel, simpla prezentare a facturilor prin care au fost transferate imobilizări necorporale de la S.C. U S.A la S.C. S.R.L., fără anexarea documentelor justificative privind efectuarea cheltuielilor de dezvoltare, nu este suficientă pentru demonstrarea dreptului de deducere a taxei aferentă acestor cheltuieli.

Mai mult, societatea comercială nu a prezentat la inspecția fiscală procesul verbal de recepție și dare în folosință a instalației de producție biodiesel (pentru care au fost efectuate cheltuielile de dezvoltare), iar în perioada verificată (aprilie 2009 - ianuarie 2013) nu a desfășurat activitate de producție biodiesel și începând cu data de 31 ianuarie 2013, conform Deciziei nr. /.....2013, a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA a societății comerciale, astfel că nu a fost dovedită utilizarea achiziției în folosul operațiunilor taxabile ale societății verificate.

Susținerile societății contestate privind faptul că aceste sume au făcut obiectul impozitului pe profit la data înregistrării în contabilitatea S.C. U S.A., nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât obiectul contestației înaintate de către S.C. S.R.L. îl constituie taxa pe valoarea adăugată și nu modul de stabilire a impozitului pe profit și, așa cum am arătat mai sus, S.C. U S.A. în calitate de cedent al activelor și ulterior S.C. S.R.L. în calitate de primitor al activelor nu au dovedit cu documente realitatea efectuării

cheltuielilor de dezvoltare în sumă de lei, pentru care și-au exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de lei, iar societatea verificată nu a dovedit utilizarea activelor în folosul operațiunilor taxabile.

Fată de cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată**.

3) Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de lei aferente TVA de plată în sumă de lei, precizăm că acestea au fost calculate conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și, conform celor prezentate mai sus și în baza principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", acestea sunt legal datorate bugetului general consolidat, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. S.R.L. din, împotriva Deciziei de impunere nr. din2014, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei TVA de plată;
- lei accesorii aferente TVA.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,